

Министерство здравоохранения Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Уральский государственный медицинский университет»

А.Л. Петров, Г.Н. Андрианова

ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА В АПТЕЧНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Учебное пособие

Екатеринбург
Издательство УГМУ
2018

УДК 336:615.1(075.8)

ББК 65.52.2

ПЗ05

*Печатается по решению Ученого совет фармацевтического
факультета ФГБОУ ВО УГМУ Минздрава России
(протокол № 10 от 26.05.2017)*

*Ответственный редактор
д-р фармацевт. наук, проф. Г.Н. Андрианова*

*Рецензент
канд. фармацевт. наук К.А. Викулова*

Петров, А. Л.

*ПЗ05 Основы бухгалтерского и налогового учета аптечных организаций
[Текст] : уч. пособие / А. Л. Петров, Г. Н. Андрианова; ФГБОУ ВО УГМУ
Минздрава России. — Екатеринбург : Изд-во УГМУ, 2018. — 246 с.*

ISBN 978-5-89895-866-4

Учебное пособие раскрывает теоретические и практические аспекты бухгалтерского учета, в том числе элементы налогового учета аптечных организаций. В пособии рассматриваются особенности учета отдельных видов активов и обязательств аптечной организации, организационные аспекты построения системы хозяйственного учета аптечной организации. Пособие включает пять приложений, содержащих действующие на момент издания положения по порядку ведения бухгалтерского учета, рекомендации по разработке учетной политики аптечной организации и отдельные формы первичных учетных и регистровых документов при осуществлении фармацевтической деятельности.

Издание предназначено для студентов медицинских и фармацевтических вузов, осваивающих основную образовательную программу по специальности «Фармация» в рамках дисциплины «Управление и экономика фармации» при освоении раздела «Учет и отчетность аптечной организации» для базовой подготовки провизоров по основам хозяйственного учета в аптечной организации, реализующей лекарственные средства и товары аптечного ассортимента, в том числе для организации оптовой торговли.

УДК 336:615.1(075.8)

ББК 65.52.2

©Петров А.Л., 2018

©Андрианова Г.Н., 2018

©ФГБОУ ВО УГМУ Минздрава России, 2018

ISBN 978-5-89895-866-4

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
Раздел 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АПТЕЧНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ. ПРЕДМЕТ И МЕТОД УЧЕТА. ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	5
Раздел 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС В УЧЕТЕ ФИНАНСОВО- ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АПТЕЧНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ	19
Раздел 3. СЧЕТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ПРИНЦИП ДВОЙНОЙ ЗАПИСИ В УЧЕТЕ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АПТЕЧНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ.....	36
Раздел 4. КАССОВЫЕ ОПЕРАЦИИ	61
Раздел 5. БЕЗНАЛИЧНЫЕ РАСЧЕТЫ В ФИНАНСОВО- ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АПТЕЧНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ	75
Раздел 6. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ АПТЕЧНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ.....	94
Раздел 7. МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ АПТЕЧНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ.....	111
Раздел 8. УЧЕТ ТРУДА И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ	135
Раздел 9. УЧЕТ РАСХОДОВ АПТЕЧНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ. ИЗДЕРЖКИ ОБРАЩЕНИЯ	158
Раздел 10. УЧЕТ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА В АПТЕЧНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ	163
Раздел 11. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ФАРМАЦЕВТИЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ	173
Раздел 12. ОТЧЕТНОСТЬ АПТЕЧНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ	185
Раздел 13. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ АПТЕЧНЫХ СЕТЕЙ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКАМИ И ПЛАТЕЛЬЩИКАМИ СБОРОВ	198
Раздел 14. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА АПТЕЧНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ.....	217
Раздел 15. СИСТЕМЫ АВТОМАТИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В АПТЕЧНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ	224

ВВЕДЕНИЕ

Сфера лекарственного обращения в Российской Федерации — это сложно построенная хозяйственная модель, которая характеризуется непрерывными процессами и процедурами, связанными с товарным перемещением, денежным обращением, инвестициями. Поэтому для аптечных организаций, аптечных сетей и предприятий оптовой торговли лекарственными препаратами бухгалтерский учет является важнейшей частью хозяйствования, гарантирующий в широком смысле качество лекарственного обеспечения населения. Вместе с тем, сложность осуществления учетных мероприятий в таких организациях связана с большим объемом товарооборота и широтой номенклатуры лекарственных препаратов, медицинских изделий, дезинфицирующих средств, предметов и средств личной гигиены, биологически активных добавок и других ассортиментных групп, разрешенных к реализации в аптечной организации на законодательном уровне.

В настоящее время аптечные организации могут иметь различный организационно-правовой статус юридического лица: общество с ограниченной ответственностью, акционерное общество, унитарное предприятие. При этом независимо от организационно-правовой формы юридического лица бухгалтерский учет наряду с налоговым учетом является для них обязательным. В случае, если фармацевтическую деятельность осуществляет индивидуальный предприниматель (ИП), тогда особую значимость приобретает подготовка специалиста-провизора по налоговому учету.

Авторы стремились отразить в учебном пособии как теоретическую основу современного бухгалтерского и налогового учета, так и практические аспекты методологии хозяйственного учета для выполнения трудовых функций в соответствии с требованиями профессионального стандарта «Провизор».

Содержание учебного пособия позволит провизору более системно представлять товарные процессы аптеки, понимать логику поступления лекарственных препаратов, порядок их отпуска, гарантировать своевременность закупок на основе планирования потребности для населения.

Материалы издания направлены на формирование у будущих специалистов профессиональных компетенций по реализации лекарственных средств и товаров аптечного ассортимента в соответствии с правилами оптовой торговли, порядком розничной продажи и установленным законодательством РФ порядком передачи лекарственных средств. Объем теоретического материала данного пособия позволяет подготовить студентов старших курсов к прохождению производственной практики по фармацевтической деятельности, сформировать компетенции по ведению учетно-отчетной документации в фармацевтической организации.

Раздел 1.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АПТЕЧНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ. ПРЕДМЕТ И МЕТОД УЧЕТА. ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Для аптечных организаций, сетей и предприятий оптовой торговли лекарственными препаратами бухгалтерский учет является важнейшей частью хозяйствования. Вместе с тем, сложность учетных мероприятий в таких организациях связана с большими объемами товарооборота и широтой номенклатуры лекарственных препаратов, медицинских изделий, дезинфицирующих средств, предметов и средств личной гигиены, биологически активных добавок и других ассортиментных групп, разрешенных к реализации в аптечной организации. По словарю В.И. Даля, слово «бухгалтерия» — «особое умение аккуратно и внимательно вести счетные книги» — происходит от немецкого слова *Buchhalter* (*Buch* — книга, *halten* — держать). В современном мире бухгалтерия — универсальный язык бизнеса с универсальным денежным измерителем. Развитие бухгалтерского учета определяется ростом хозяйствующих субъектов, усложнением системы хозяйствования, внедрением новых технологий, развитием системы кредитования, инвестиционными активностями, интеграцией в систему глобального рынка. История развития бухгалтерского учета восходит к Древнему Египту и Античности. Хозяйственный учет в фармацевтических организациях также постепенно модернизировался. Уже в XVI веке в России велся учет рецептов, в дальнейшем использовалась ценовая книга, учет торговых наложений и регулирование ценообразования в начале XX века проводились с использованием аптекарской таксы. Деньги, полученные от населения, учитывались в книге сборов.

Понятие бухгалтерского учета определяется следующим образом:

— Бухгалтерский учет — формирование документированной систематизированной информации об объектах и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности (Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 28.12.2013) «О бухгалтерском учете»).

— Бухгалтерский учет — упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии имущества, обязательствах и капитале организации и их изменениях путем сплошного, непрерывного и документального отражения всех хозяйственных операций.

Бухгалтерский учет — обязательная часть хозяйственной деятельности в соответствии с НД, издаваемыми Правительством РФ, МинФин РФ. На рис. 1.1 показана иерархия нормативно-правовых актов по бухгалтерскому учету.



Рис. 1.1. Иерархия нормативно-правовых актов по бухгалтерскому учету

Роль бухгалтерского учета в современных условиях

Из статьи 71 Конституции Российской Федерации следует, что в Российской Федерации официальный бухгалтерский учет служит инструментом финансового регулирования и проведения единой финансовой (в том числе налоговой) политики. Обеспечивает реализацию конституционного права на информацию в сфере предпринимательской деятельности и экономики, основанной на принципах юридического равенства сторон и договорных отношениях, конкуренции и риске. **Бухгалтерский учет является одной из конституционных гарантий единого рынка, единства экономического пространства как одной из основ конституционного строя Российской Федерации.**

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ регламентирует основные определения, связанные с системой бухгалтерского учета, предъявляет основные требования к ведению бухгалтерского учета, определяет систему регулирования бухгалтерского учета в РФ.

Постановлением Правительства РФ от 30.06.2004 № 329 (ред. от 01.07.2016) «О Министерстве финансов Российской Федерации» определен федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный Правительством Российской Федерации осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

Отдельно стоит отметить Гражданский кодекс РФ, где определяются понятия юридического лица, прав собственности, ценных бумаг и другие базовые понятия, на основе которых строятся все нормативно-правовые документы по бухгалтерскому учету. Налоговым кодексом РФ определены виды налогов и порядок их исчисления и уплаты.

Разъясняют положения Федерального закона «О бухгалтерском учете» подзаконные акты, утвержденные приказами Министерства финансов РФ. К основным документам здесь можно отнести Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению». Отдельно стоит отметить Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), которые, по существу, являются стандартами ведения бухгалтерского учета в РФ. Основные ПБУ, используемые в бухгалтерском учете аптечных организаций, представлены в таблице 1.1.

Таблица 1.1

**Положения по бухгалтерскому учету, используемые
в аптечных организациях**

ПБУ	Название
ПБУ 1/2008	Учетная политика организации ПБУ 1/08 (в ред. Приказа Минфина РФ от 27.04.2012 № 55н)
ПБУ 4/99	Бухгалтерская отчетность организации ПБУ 4/99 (в ред. Приказа Минфина РФ от 08.11.10 № ???)
ПБУ 5/01	Учет материально-производственных запасов ПБУ 5/01 (в ред. Приказа Минфина РФ от 25.10.10 № 132н)
ПБУ 6/01	Учет основных средств ПБУ 6/01 (в ред. Приказа Минфина РФ от 24.12.10 № 186н)
ПБУ 9/99	Доходы организации ПБУ 9/99 (в ред. Приказа Минфина РФ от 27.04.2012 № 55н)
ПБУ 10/99	Расходы организации ПБУ 10/99 (в ред. Приказа Минфина РФ от 27.04.2012 № 55н)
ПБУ 14/2007	Учет нематериальных активов ПБУ 14/07 (в ред. Приказа Минфина РФ от 24.12.2010 № 153н)
ПБУ 15/2008	Учет расходов по займам и кредитам ПБУ 15/08 (в ред. Приказа Минфина РФ от 27.04.2012 № 55н)
ПБУ 18/02	Учет расчетов по налогу на прибыль организаций ПБУ 18/02 (в ред. Приказа Минфина РФ от 24.12.2010 № 186н)
ПБУ 19/02	Учет финансовых вложений ПБУ 19/02 (в ред. Приказа Минфина РФ от 27.04.2012 № 55н)
ПБУ 22/2010	Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности ПБУ 22/10 (в ред. Приказа Минфина РФ от 27.04.2012 № 55н)
ПБУ 23/2011	Отчет о движении денежных средств ПБУ 23/11 (в ред. Приказа Минфина РФ от 02.02.2011 №11н)

Положения по бухгалтерскому учету устанавливают принципы, правила и способы ведения бухгалтерского учета в аптечных организациях.

Аптечная сеть может разрабатывать и утверждать внутренним распорядительным документом локальные документы по бухгалтерскому учету. Важнейшим локальным актом по бухгалтерскому учету является учетная политика.

Все нормативно-правовые акты в системе бухгалтерского учета аптечной организации можно классифицировать по обязательности исполнения (рис. 1.2).

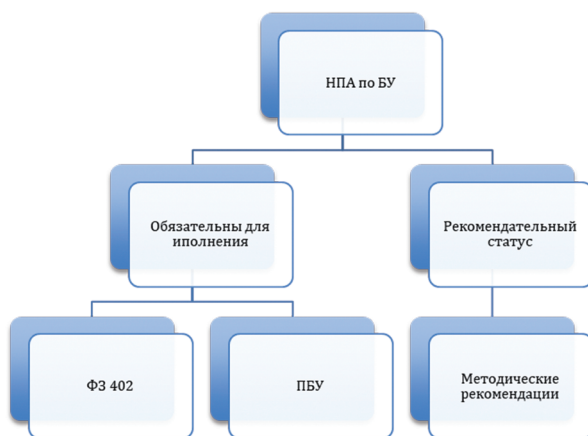


Рис. 1.2. Обязательность исполнения нормативных актов по бухгалтерскому учету

Бухгалтерский учет в системе хозяйственного учета

Учет — составная часть управления экономическими процессами и объектами, сущность которого состоит в фиксации их состояния и параметров, сборе и накоплении сведений об экономических объектах и процессах, отражении этих сведений в учетных ведомостях. Система бухгалтерского учета — важнейший, но не единственный элемент в системе хозяйственного учета. Хозяйственный учет — конгломерация различных видов учета: оперативного, бухгалтерского, статистического и налогового.

Хозяйственный учет — система наблюдений, количественного и качественного измерения, отражения и обобщения хозяйственных процессов с целью контроля и управления ими (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Система хозяйственного учета

Целью хозяйственного учета является контроль за выполнением предприятиями и организациями установленных планов для наилучшего обеспечения и удовлетворения потребностей общества.

Взаимосвязь основных подсистем хозяйственного учета представлена в таблице 1.2.

Таблица 1.2

Элементы системы хозяйственного учета

Хозяйственный учет		Определение вида учета	Документы	Отчетность
	Управленческий	Упорядоченная система выявления, измерения, сбора, регистрации, интерпретации, обобщения, подготовки и предоставления важной для принятия решений по деятельности организации информации и показателей для управленческого звена организации (внутренних пользователей — руководителей)	Весь спектр бухгалтерской, налоговой, управленческой, статистической и аналитической информации о компании и о конкурентах	Нет обязательных форм отчетности
	Бухгалтерский	Упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии имущества, обязательствах и капитале организации и их изменениях путем сплошного, непрерывного и документального отражения всех хозяйственных операций	Первичные документы, бухгалтерские регистры	Бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах и приложения к ним
	Налоговый	Налоговый учет — система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом РФ	Первичные документы, налоговые регистры	Декларации
	Статистический	Статистический учет охватывает количественные и качественные показатели деятельности аптечной сети. Его назначение состоит в обобщении единичных показателей, их группировке и сопоставлении, определении средних величин, динамики показателей. При помощи статистического учета обобщают данные об экономической эффективности аптечных организаций в сети. На статистическом учете основана статистическая отчетность	Внутренние отчеты (товарный, показатели выручки и др.), бухгалтерская отчетность и др.	Бухгалтерский баланс, предоставляемый в территориальный орган статистики

Система хозяйственного учета в современной аптечной организации

охватывает все компоненты хозяйствования. Управленческий учет — важнейший компонент менеджмента фармацевтической компании, который охватывает весь комплекс первичной и отчетной документации с целью принятия управленческих решений. Причем управленческому учету подвергаются как внутренние данные, так и данные конкурентов. Статистический учет направлен на обобщение данных по множеству экономических показателей аптечной сети за ряд периодов и служит для определения тенденций в хозяйственной деятельности аптечной сети. Статистика за ряд лет может выявить негативные тренды (уменьшение рентабельности). Пользователями информации в управленческом и статистическом учете являются инвесторы, собственники бизнеса и управленческий персонал. Пользователем статистической отчетности является государство. Пользователи бухгалтерской информации представлены на рис. 1.4.

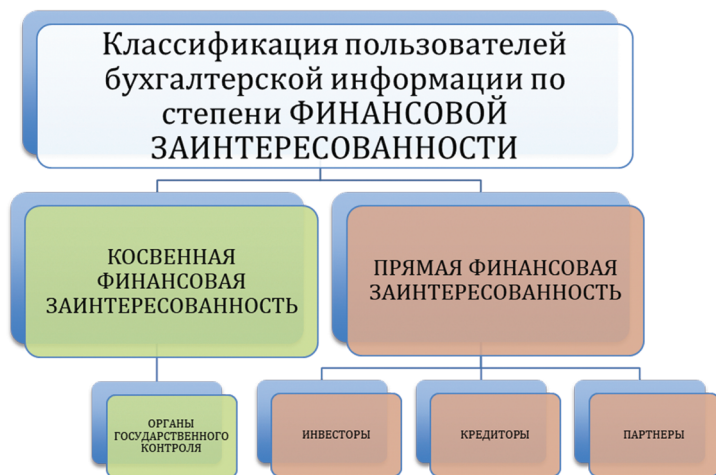


Рис. 1.4. Пользователи бухгалтерской информации

Финансовый (бухгалтерский) учет ориентирован в первую очередь на инвестора и собственника предприятия. Инвесторы являются поставщиками капитала предприятия, распределяемого на активы аптечной сети (помещения, оборудование, товарный запас). Привлечение инвестиций — важнейшая задача для развивающегося фармацевтического предприятия. Решение об инвестировании принимается на основе раскрытых данных бухгалтерского учета (текущей финансовой отчетности).

Пользователем налоговой отчетности является государство. Контролем исчисления и уплаты налогов занимается Инспекция Федеральной налоговой службы (ИФНС).

Этапы ведения бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет в аптечной организации ведется в рамках трех этапов (рис. 1.5).

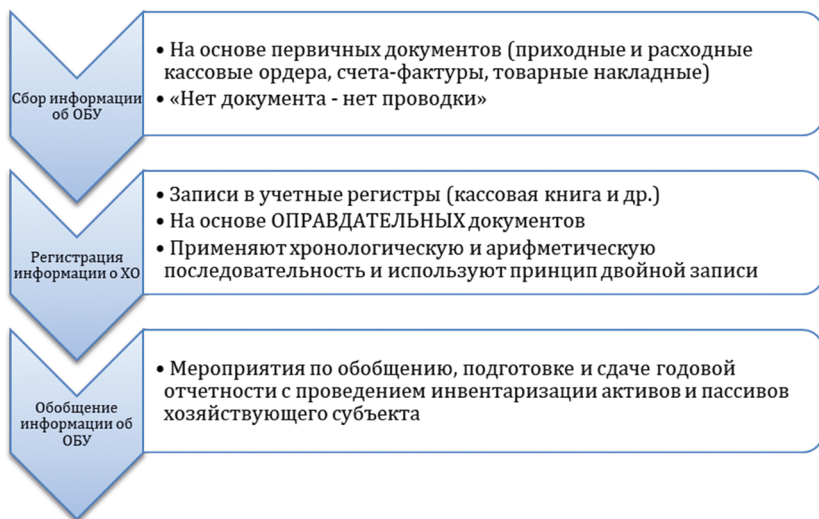


Рис. 1.5. Стадии ведения бухгалтерского учета

Ведение бухгалтерского учета представляет собой непрерывный процесс сбора первичной (оправдательной) документации о движении объектов бухгалтерского учета (ОБУ), информация из первичных документов в виде отдельных хозяйственных операций (ХО) группируется по признакам экономической однородности и регистрируется в документах регистрового учета. В дальнейшем на основе данных регистрового учета формируют финансовую отчетность.

Предмет бухгалтерского учета

Предметом бухгалтерского учета является хозяйственная деятельность организации. Для характеристики явлений, которые подлежат бухгалтерскому учету, существует понятие «объект бухгалтерского учета». Под объектом понимается любое явление, которое может быть объективно выражено в стоимостной оценке и необходимо для управленческих нужд. В теории бухгалтерского учета выделяют три группы объектов (рис. 1.6).

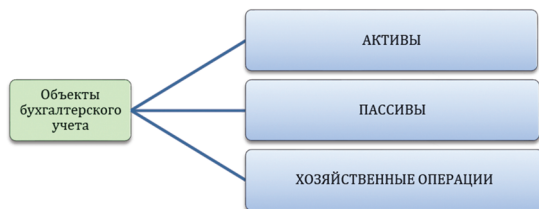


Рис. 1.6. Группы объектов бухгалтерского учета

ОБУ обеспечивают и составляют хозяйственную деятельность предприятия. Процесс хозяйственной деятельности — это по сути массив отдельных хозяйственных операций. Каждая хозяйственная операция означает движение отдельного актива или обязательства. Важным моментом является то, что учитывается не только факт движения, но и источники формирования того или иного актива.

Методология бухгалтерского учета

Для изучения и отражения предмета бухгалтерского учета применяется метод бухгалтерского учета. Элементы метода представляют собой различные приемы и способы отражения и анализа хозяйственной деятельности. Элементы метода развивались на протяжении развития бухгалтерского учета, и многие из них на данный момент автоматизированы и включены в функционал современных программных средств (рис. 1.7).

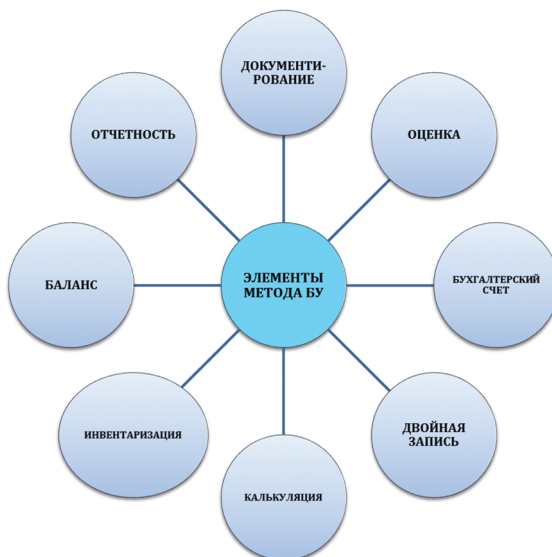


Рис. 1.7. Элементы метода бухгалтерского учета

1. Документирование

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Включает в себя обработку и движение первичных документов до сдачи их в архив. Для аптечной сети это трудоемкий процесс: необходимо принимать, группировать и регистрировать множество первичных документов (товарные накладные, счета-фактуры, счета, акты приемки, акты выполненных работ, приходные и расходные кассовые ордера и др.).

2. Оценка

Денежное выражение имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности. Осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов. Служит для унификации информации об ОБУ. Определенные сложности возникают при оценке трудовых и натуральных показателей, проблема решается введением специальных нормативов и цен (рис. 1.8).

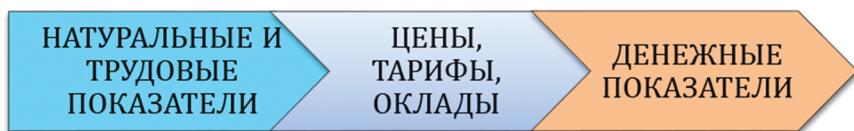


Рис. 1.8. Оценка натуральных и трудовых ресурсов

Оценка имеет фундаментальное значение для всей системы учета. После оценки активы и обязательства в РФ выражаются в валюте РФ. Оцененные ОБУ попадают в бухгалтерскую отчетность.

3. Бухгалтерский счет

Счета предназначены для группировки и текущего учета однородных хозяйственных операций. Отдельный счет открывается на каждый вид хозяйственных средств и их источников. Делятся на активные и пассивные счета в соответствии с делением баланса на актив и пассив.

4. Двойная запись

Двойная запись — способ регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. Состоит в том, что сумма каждой хозяйственной операции одновременно записывается в дебет одного счета и в кредит другого.

5. Калькуляция

Калькуляция служит основой для определения себестоимости единицы продукции (работ), а также для определения средних издержек производства. Применяется при таксировке рецепта в аптечной организации.

6. Инвентаризация

Средство контроля за сохранностью имущества предприятия. Инвентаризация — проверка соответствия фактического наличия имущества данным бухгалтерского учета и полноты отражения в учете обязательств.

7. Бухгалтерский баланс

Бухгалтерский баланс — это способ экономической группировки и обобщения информации об имуществе организации по его составу, размещению и источникам его формирования на определенную дату в денежном выражении. Схематично бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, состоящую из двух частей: левая часть называется активом и отражает группировку имущества по составу и размещению, а правая — пассивом и показывает группировку имущества по источникам его формирования.

8. Бухгалтерская отчетность

Бухгалтерская отчетность — система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации на определенную дату, оформляется в виде заполненных форм.

Задачи бухгалтерского учета:

- 1) **формирование полной и достоверной информации** о хозяйственных процессах и финансовых результатах деятельности организации, необходимой для оперативного руководства и управления, а также для ее использования инвесторами, поставщиками, покупателями, кредиторами, финансовыми и налоговыми органами, банками;
- 2) **своевременное предупреждение негативных явлений** в производственно-финансовой деятельности, выявление и мобилизация внутрипроизводственных резервов и прогнозирование результатов работы организации на текущий период и перспективу;
- 3) **обеспечение информацией**, необходимой для контроля за наличием и движением имущества, использованием материальных, трудовых, финансовых ресурсов, в соответствии с нормами, сметами, нормативами;

Таким образом, ключевой категорией пользователей являются инвесторы. Эта категория особенно важна для предприятий фармацевтической отрасли ввиду ее высокой капиталоемкости.

Принципы бухгалтерского учета

Основные принципы бухгалтерского учета представлены в таблице 1.3.

Таблица 1.3

Принципы бухгалтерского учета

Принцип автономности	Аптечная организация существует как единое самостоятельное юридическое лицо; имущество организации строго обособлено от имущества ее владельцев, работников и других юридических лиц. В бухгалтерском учете и балансе отражается только то имущество, которое признается собственностью именно этой конкретной аптечной организации (сети)
Принцип двойной записи	Заключается в отражении хозяйственных явлений, фактов и операций, предопределенном использованием двойной записи на счетах, одновременно и на одинаковую сумму по дебету одного счета и кредиту другого бухгалтерского счета
Принцип объективности	Все хозяйственные операции аптечной сети должны находить отражение в бухгалтерском учете, быть зарегистрированными на протяжении всех этапов учета, подтверждаться оправдательными документами, на основании которых ведется учет
Принцип периодичности	Регулярное, периодически повторяющееся балансовое обобщение учетной информации — составление бухгалтерского баланса аптечной сети и других форм отчетности за год, полугодие, квартал, месяц; названный принцип обеспечивает сопоставимость отчетных данных, позволяет по истечении определенных периодов исчислить финансовые результаты
Принцип конфиденциальности	Содержание внутренней учетной информации аптечной сети составляет коммерческую тайну, за разглашение которой и нанесение ущерба интересам хозяйствующего субъекта предусмотрена ответственность
Принцип денежного измерения	Количественное измерение фактов хозяйственной деятельности и применение в качестве единицы измерения валюты страны

Нарушение принципов бухгалтерского учета в учетной политике аптечной сети приведет к потере объективности и достоверности отчетности.

Вопросы для самоподготовки

1. Дайте определение понятию «бухгалтерского учета». Охарактеризуйте роль бухгалтерского учета в современных условиях.
2. Дайте определение понятию «хозяйственный учет». Раскройте основные элементы хозяйственного учета.
3. Определите взаимосвязь между бухгалтерским и налоговым учетом фармацевтической организации.
4. Охарактеризуйте основные этапы ведения бухгалтерского учета в аптечной организации.
5. Объекты бухгалтерского учета: понятие, классификация, взаимосвязь.
6. Дайте краткую характеристику элементам методологии бухгалтерского учета.

Тестовые задания для контроля усвоения материала по разделу «Бухгалтерский учет аптечных организаций»

Предмет и метод учета. Принципы бухгалтерского учета»

1. Бухгалтерский учет является (один правильный вариант ответа):

- а) обязательным для ведения всеми юридическими лицами;
- б) обязательным для ведения всеми индивидуальными предпринимателями;
- в) ведется факультативно;
- г) обязательным для ведения всеми хозяйствующими субъектами РФ.

2. К системе хозяйствующего учета относят (несколько вариантов ответа):

- а) оперативный учет;
- б) налоговый учет;
- в) управленческий учет;
- г) предметно-количественный учет;
- д) бухгалтерский учет.

3. На первом этапе ведения бухгалтерского учета (один правильный вариант ответа):

- а) ведутся регистры бухгалтерского учета;
- б) накапливаются данные о движении денежных средств;
- в) ведется сбор первичной документации;
- г) формируется оборотно-сальдовая ведомость.

4. На втором этапе ведения бухгалтерского учета в аптечной организации (один правильный вариант ответа):

- а) формируется бухгалтерская и налоговая отчетность;
- б) формируется бухгалтерская отчетность;

-
- в) формируется налоговая отчетность;
 - г) формируются бухгалтерские регистры.

5. На третьем этапе ведения бухгалтерского учета (один правильный вариант ответа):

- а) формируется бухгалтерская отчетность;
- б) ведется сбор оправдательных документов;
- в) ведется кассовая книга;
- г) формируются бухгалтерские регистры.

6. Методы оценки подразумевают использование (несколько вариантов ответа):

- а) тарифов;
- б) окладов;
- в) кассовой книги;
- г) прайс-листов.

7. Методы калькуляции используют для (один правильный вариант ответа):

- а) учета фактически отработанного сотрудником аптечной организации времени;
- б) для определения оклада сотрудника аптечной организации;
- в) для разработки штатного расписания аптечной организации;
- г) для определения себестоимости единицы готовой продукции.

8. К методам калькуляции относят (несколько вариантов ответа):

- а) попередельный;
- б) позаказный;
- в) нормативный;
- г) экспериментальный.

9. К пользователям бухгалтерской информации с косвенной финансовой заинтересованностью относят (один вариант ответа):

- а) инвесторов;
- б) поставщиков;
- в) органы государственного контроля;
- г) кредиторов.

10. К пользователям бухгалтерской информации с прямой финансовой заинтересованностью относят (несколько вариантов ответа):

- а) инвесторов;
- б) поставщиков;
- в) органы государственного контроля;
- г) кредиторов.

Раздел 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС В УЧЕТЕ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АПТЕЧНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Термин «баланс» происходит от латинских слов *bis* (дважды) и *lanx* (чаша весов), буквально означает «двучашие» и употребляется как символ равновесия, равенства. Как бухгалтерское понятие слово «баланс» существует уже почти 600 лет. Теория бухгалтерского учета относит баланс к «методологии балансового обобщения». По сведениям бухгалтерского баланса собственники организации и административно-управленческий персонал определяют финансовое положение организации, динамику изменения капитала. Интерпретируя данные бухгалтерского баланса, заинтересованные пользователи осуществляют анализ и оценку ликвидности, платежеспособности, финансовой устойчивости, деловой активности организации, наращивания ее собственного капитала.

Бухгалтерский баланс представляет собой способ экономической группировки и обобщения информации об имуществе организации по составу, размещению и источникам его формирования, выраженным в денежной оценке на определенную дату. Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода. При составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год отчетным годом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно (Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)»). Бухгалтерский баланс может быть сформирован на любую дату для аналитических целей. Существует несколько форм аналитических балансов, используемых для анализа финансово-хозяйственной деятельности аптечной сети (например, укрупненный баланс ликвидности).

Методология баланса предполагает две части — АКТИВ и ПАССИВ. Стоит отметить, что в теории бухгалтерского учета понятие «баланс» имеет двойственную трактовку (рис. 2.1).

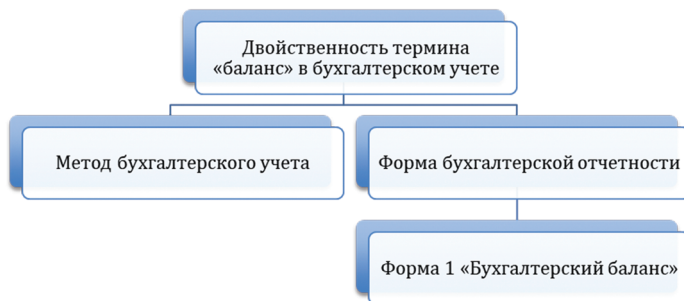


Рис. 2.1. Двойственность термина «баланс» в бухгалтерском учете

Таким образом, баланс в бухгалтерском учете — это, прежде всего, методика, позволяющая изучить имущественное и финансовое состояние организации, которая, в частности, используется для составления финансовой отчетности. Бухгалтерский баланс является важнейшей формой бухгалтерской отчетности, которая характеризует размер имущества и финансовое состояние организации. Бухгалтерский баланс показывает, какими активами владеет собственник, каков в количественном и качественном отношении запас материальных средств, как он используется и источник средств для формирования этого запаса.

Значение бухгалтерского баланса как формы отчетности велико. По бухгалтерскому балансу можно определить взятые предприятием на себя обязательства перед фармацевтическим персоналом, акционерами, инвесторами, кредиторами, фармацевтическими дистрибьюторами и другими субъектами. Данные, взятые из баланса, позволяют определить и прогнозировать финансовые затруднения. Данные бухгалтерского баланса широко используются государством для анализа экономики, кредитными учреждениями, органами статистики и другими пользователями. Таким образом, баланс — это важнейший источник информации для принятия управленческих решений в фармацевтических организациях и важнейшая форма финансовой отчетности.

Структура бухгалтерского баланса

По своему строению баланс имеет вид двусторонней таблицы. Левая сторона, в которой сгруппированы хозяйственные средства по составу и размещению, называется активом. Правая сторона, отражающая средства по источникам их образования и целевому назначению, называется пассивом. Структура баланса изображена на рисунке 2.2.

Актив	Пассив
1 раздел. Внеоборотные активы	3 раздел. Капиталы и резервы
2 раздел. Оборотные активы	4 раздел. Долгосрочные обязательства
	5 раздел. Краткосрочные обязательства
Баланс (итог 1 + 2 раздел)	Баланс (итог 3+4+5 раздел)

Рис. 2.2. Структура бухгалтерского баланса

Баланс представляет собой структуру имущества организации и определяет, на какие средства было приобретено это имущество. Экономическое обоснование структуры баланса представлено на рис. 2.3.

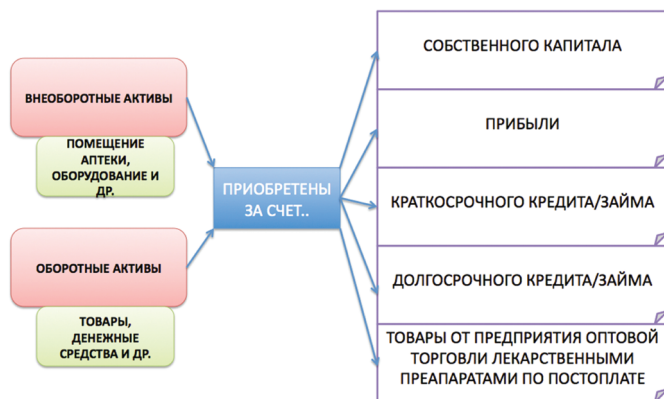


Рис. 2.3. Экономическое обновление структуры баланса

Баланс может быть последовательным (вертикальным), т.е. пассив расположен после актива, или горизонтальным.

Важнейшая особенность бухгалтерского баланса — равенство итогов актива и пассива. Итог баланса называется валютой баланса. Равенство означает, что и в активе, и в пассиве отражены одни и те же хозяйственные средства, но с разных сторон, в активе — имущество, а в пассиве — источники этого имущества. Следовательно, ситуации неравенства актива и пассива баланса не может сложиться. Авторство данного принципа принадлежит швейцарскому ученому Иоганну Фридриху Шеру. Постулат Шера заключается в равенстве суммы капитала и обязательств организации ее активам:

$$\text{АКТИВЫ} = \text{КАПИТАЛ} + \text{ОБЯЗАТЕЛЬСТВА}$$

Каждый элемент актива и пассива называется статьей баланса. Каждая статья представляет собой данные о конкретном укрупненном виде активов, капитала или обязательств. По каждой статье в балансе проставляют начальные и конечные остатки — сальдо. Статьи формируют разделы баланса. По вертикали баланс состоит из граф. Таким образом, баланс представляет собой таблицу. Экономический смысл статей баланса представлен на рис. 2.4.

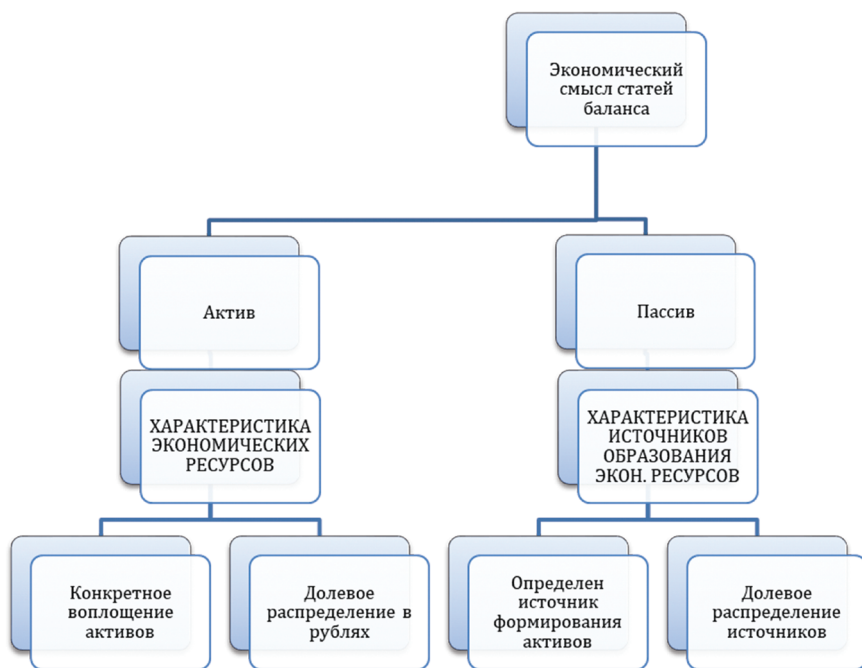


Рис. 2.4. Экономический смысл статей баланса

Таким образом, баланс представляет собой «моментальный снимок» имущественно-финансового состояния экономического субъекта на определенную дату. При этом актив — это набор экономических благ, которым распоряжается экономический субъект на правах собственности, а пассив — это структурированный перечень источников формирования этих благ, таких как капитал, кредиты, задолженности, прибыль. Исходя из такого подхода можно сказать, что итог баланса актива состоит из конечных дебетовых сальдо, а итог пассива баланса — из отдельных конечных кредитовых сальдо.

Состав статей баланса как формы отчетности регламентируется Приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н (ред. от 06.04.2015) «О формах бухгалтерской отчетности организаций». На данный момент понятие «форма 1» утратило актуальность, правильно называть форму бухгалтерского баланса по общероссийскому классификатору управленческой документации (ОКУД) 0710001. В таблице 2.1 представлена структура разделов актива баланса.

Таблица 2.1

Структура разделов актива баланса

Раздел	Название статей	Пояснение
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	Нематериальные активы	Остаточная стоимость нематериальных активов аптечной сети
	Результаты исследований и разработок	Информация о расходах по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам
	Основные средства	Остаточная стоимость основных средств аптечной сети
	Доходные вложения в материальные ценности	Основные средства аптечной сети, переданные в аренду (остаточная стоимость)
	Финансовые вложения	Депозиты, займы, ценные бумаги со сроком погашения более 12 месяцев
	Отложенные налоговые активы	Часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. (Образуется в результате различных способов амортизации в налоговом и бухгалтерском учетах, наличия кредиторской задолженности за товары и др.)
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	Прочие внеоборотные активы	Суммы авансов по договорам строительных работ при строительстве новых аптечных организаций аптечной сетью
	Запасы	Товары, материалы (субстанции, вспомогательные вещества в материальных и РПО), полуфабрикаты, концентраты в РПО, тара и др.)
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	НДС по приобретенным ценностям
	Дебиторская задолженность	Дебиторская задолженность фармацевтических поставщиков (при предоплате за товары и отсутствии отгрузки), дебиторские задолженности подрядчиков аптечной сети, персонала, подотчетных лиц, учредителей и др.

II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	Финансовые вложения со сроком погаше- ния до 12 мес.
	Денежные средства и денежные эквиваленты	Денежные средства в кассе, на расчетном счете аптечной сети Денежные эквиваленты — денежные средства, а также высоколиквидные фи- нансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сум- му денежных средств и которые подвер- жены незначительному риску изменения стоимости. К денежным эквивалентам могут быть отнесены, например, откры- тые в кредитных организациях депозиты до востребования
	Прочие оборотные активы	Стоимость недостающих или испорчен- ных материальных ценностей аптечной сети, в отношении которых не принято решение об их списании в состав затрат на производство (расходов на продажу) или на виновных лиц Суммы НДС, исчисленные с авансов и предварительной оплаты (частичной оп- латы), отражаемые обособленно по дебе- ту счетов 62 или 76 Суммы излишне уплаченных (взыскан- ных) налогов и сборов, пеней и штрафов, взносов на обязательное стра- хование, в отношении которых не приня- то решение о зачете (возврате из бюдже- та) Собственные акции (доли), выкупленные у акционеров (участников) с целью перепродажи

В разделе I актива баланса «Внеоборотные активы» представлены все долгосрочные активы хозяйствующего субъекта: нематериальные активы, основные средства, долгосрочные финансовые вложения, капитальные вложения. Статьи группы «Нематериальные активы» оцениваются в балансе по остаточной стоимости. Остаточная стоимость

данной группы активов определяется как разность между первоначальной (восстановительной) стоимостью и величиной начисленного износа. Также по остаточной стоимости оцениваются статьи группы «Основные средства». В балансе все основные средства и нематериальные активы представлены в одном разделе независимо от сферы эксплуатации. По статьям группы «Финансовые вложения» отражаются вложения денежных средств и другого имущества в другие хозяйственные органы на срок более одного года; по статье «Капитальные вложения» — фактические затраты в незавершенном строительстве.

В разделе II актива баланса «Оборотные активы» отражаются текущие активы, объединенные в несколько групп. Для баланса аптечной сети характерна большая капиталоемкость статьи «Запасы». Вторую группу текущих активов представляют краткосрочные финансовые вложения в другие организации. Группа «Денежные средства» представлена статьями «Касса», «Расчетные счета», «Валютные счета», «Прочие денежные средства». В этом же разделе актива отражается и дебиторская задолженность как других организаций и лиц, так и работников данного хозяйствующего субъекта. Структура пассива баланса представлена в таблице 2.2.

Таблица 2.2

Структура разделов пассива баланса

Раздел	Название статей	Пояснение
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	Размер внесенного уставного капитала
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	Акции, приобретенные обществом
	Переоценка внеоборотных активов	Аптечная организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. Сумма дооценки нематериальных активов в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации

III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ	Добавочный капитал (без переоценки)	<p>Формируется из:</p> <ul style="list-style-type: none"> — эмиссионного дохода, представляющего собой сумму разницы между продажной и номинальной стоимостью акций (долей), вырученную в процессе формирования уставного капитала организации (при учреждении организации, при последующем увеличении уставного капитала) за счет продажи акций (долей) по цене, превышающей номинальную стоимость — курсовой разницы, связанной с расчетами с учредителями по вкладам, в том числе вкладам в уставный (складочный) капитал организации, выраженным в иностранной валюте
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ	Добавочный капитал (без переоценки)	<ul style="list-style-type: none"> — разницы, возникающей в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, в рубли — суммы НДС, восстановленного учредителем при передаче имущества в качестве вклада в уставный капитал и переданного учреждаемой организации (в случае, если указанные суммы не являются вкладом в уставный капитал учреждаемой организации)
	Резервный капитал	<p>В акционерных обществах создается резервный фонд в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 5 процентов от его уставного капитала.</p> <p>Резервный фонд акционерного общества формируется путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им размера, установленного уставом общества. Размер ежегодных отчислений предусматривается уставом общества, но не может быть менее 5 процентов от чистой прибыли до достижения размера, установленного уставом общества.</p> <p>Резервный фонд акционерного общества предназначен для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств</p>
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	<p>Величина нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отчетного периода равна сумме чистой прибыли (чистого убытка) отчетного периода, т.е. прибыли (убытку) после налогообложения</p>

IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	Заемные средства	Кредиты, займы со сроком возврата более 12 мес.
	Отложенные налоговые обязательства	Отложенное налоговое обязательство — часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах (разные способы амортизации в бухгалтерском и налоговом учете и другие причины возникновения временных разниц)
	Оценочные обязательства	Если у аптечной сети существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать (например, в связи с предстоящими выплатами отпускных работникам) В связи с предстоящими выплатами работникам по итогам года либо за выслугу
	Прочие обязательства	Целевое финансирование и др.
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	Заемные средства	Кредиты, займы со сроком возврата менее 12 мес.
	Кредиторская задолженность	Задолженность аптеки перед персоналом, поставщиками, учредителями, подрядчиками и др.
	Доходы будущих периодов	Целевое финансирование, разница между суммой лизинговых платежей и стоимостью имущества аптеки в лизинге
	Оценочные обязательства	Краткосрочные оценочные обязательства
	Прочие обязательства	

В разделе III баланса «Капитал и резервы» самостоятельными статьями отражены собственные источники образования имущества: уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал. В этом же разделе приведена нераспределенная прибыль предприятия прошлых лет и отчетного года. Самостоятельными статьями представлен непокрытый убыток. Статьи раздела IV баланса «Долгосрочные обязательства» характеризуют задолженность перед банками по кредитам и займам, полученным от других организаций на срок более одного года. Раздел V баланса «Краткосрочные обязательства» объединяет несколько групп краткосрочной задолженности: заемные средства, кредиторская задолженность, резервы предстоящих расходов, доходы будущих периодов.

Для субъектов малого предпринимательства, занимающихся фармацевтической деятельностью, приказом Минфина России от 17 сентября 2012

года № 113н определена упрощенная отчетность для малых предприятий: форма баланса и отчета о финансовых результатах (прибыли или убытках). Документ вступил в действие 28 октября 2012 года. Для малых предприятий появился выбор — использовать общие или упрощенные методы бухучета и отчетности. Выбранный метод обязательно должен быть обозначен в учетной политике. Статьи баланса для малых фармацевтических предприятий приведены в таблице 2.3.

Таблица 2.3

Статьи баланса для малых фармацевтических предприятий

Наименование показателя
АКТИВ
Материальные внеоборотные активы ⁴
Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы ⁵
Запасы
Денежные средства и денежные эквиваленты
Финансовые и другие оборотные активы ⁶
БАЛАНС
ПАССИВ
Капитал и резервы ¹⁰
Долгосрочные заемные средства
Другие долгосрочные обязательства
Краткосрочные заемные средства
Кредиторская задолженность
Другие краткосрочные обязательства
БАЛАНС

Общие правила составления баланса

1. Бухгалтерский баланс должен характеризовать финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату.
2. В бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные.
3. Активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные.



Рис. 2.5. Подходы к классификации баланса

1. По периодам составления бухгалтерские балансы могут быть: вступительные, текущие, ликвидационные, разделительные, объединительные.

1.1. Вступительный баланс составляют на момент возникновения предприятия. В нем отражают капитал, с которого предприятие начинает свою деятельность.

1.2. Текущие балансы составляют периодически в течение всего времени существования предприятия. Они подразделяются на начальные (входящие), промежуточные и заключительные (исходящие). Начальный баланс формируется на начало, а заключительный — на конец отчетного года. В свою очередь, заключительный баланс отчетного года является начальным балансом следующего года. Промежуточные балансы составляются за период между началом и концом года и отличаются от заключительных, во-первых, тем, что к последним прилагается большее число отчетных форм, раскрывающих те или иные статьи баланса; во-вторых, промежуточные балансы составляются, как правило, только на основании данных текущего бухгалтерского учета, тогда как перед составлением заключительного баланса должна быть проведена полная инвентаризация всех статей баланса (основных средств, товарно-материальных ценностей, денежных средств и финансовых обязательств) с отражением ее результатов, вследствие чего заключительные балансы более реальны.

1.3. Ликвидационный баланс формируют при ликвидации предприятия. Эти балансы составляют в течение всего периода ликвидации, они также носят название вступительных ликвидационных (на начало периода ликвидации), промежуточных ликвидационных (в течение вышеуказанного периода) и заключительных ликвидационных (на конец периода ликвидации).

1.4. Разделительные балансы составляют в момент разделения крупного предприятия на несколько более мелких или передачи одной либо нескольких структурных единиц данного предприятия другому предприятию. В последнем случае баланс часто называют передаточным.

1.5. Объединительный баланс формируют при объединении (слиянии) нескольких предприятий в одно или при присоединении одной или нескольких структурных единиц к данному предприятию.

2. По источникам составления балансы подразделяют на инвентарные, книжные и генеральные.

2.1. Инвентарные балансы составляют только на основании инвентаря (описи) средств; они представляют собой сокращенный и упрощенный его вариант и требуются при возникновении нового предприятия на существовавшей ранее имущественной основе или при изменении хозяйством своей формы (например, превращении его из государственного в акционерное).

2.2. Книжный баланс составляют только на основании данных текущего бухгалтерского учета без предварительной проверки их путем инвентаризации.

2.3. Генеральный баланс составляют на основании учетных записей и данных инвентаризации. Согласно последней уточняются остатки средств и финансовых обязательств, и тем самым повышается реальность баланса.

3. По объему информации балансы подразделяются на единичные и сводные.

3.1. Единичный баланс отражает деятельность только одного предприятия и составляется на основании данных текущего учета.

3.2. Сводные балансы получают путем механического сложения сумм по соответствующим статьям единичных балансов и подсчета общих итогов актива и пассива. В таком балансе отдельные графы характеризуют состояние средств тех или иных предприятий, а графа «Всего» отражает общее состояние средств всех предприятий в целом.

4. По характеру деятельности составляются балансы основной и неосновной деятельности.

4.1. Основной называется деятельность, соответствующая профилю предприятия, его уставу (для аптечных организаций основными видами деятельности по ОКВЭД (общероссийский классификатор видов экономической деятельности) являются: 47.73 Торговля розничная лекарственными средствами в специализированных магазинах (аптеках); 47.74 Торговля розничная изделиями, применяемыми в медицинских целях), все прочие виды деятельности предприятий – неосновные (подсобные, сельские, жилищно-коммунальные и транспортные хозяйства и т.д.)

4.2. Подразделения предприятий, занимающиеся неосновной деятельностью, могут иметь отдельные балансы. Однако во многих случаях показатели работы этих подразделений отражаются в балансе основной деятельности. При этом средства подразделений, занимающихся неосновной деятельностью, отражаются на соответствующих статьях баланса вместе со средствами по основной деятельности.

5. По способу очистки может быть баланс-брутто и баланс-нетто.

5.1. Баланс-брутто — это баланс, валюта которого включает в себя регулирующие статьи. Регулирующими называют статьи, суммы по которым при определении фактической себестоимости (или остаточной стоимости) средств вычитаются из суммы другой статьи. Например, для расчета остаточной стоимости основных средств из суммы статьи «Основные средства» вычитается сумма регулирующей статьи «Износ основных средств».

5.2. Баланс-нетто — это баланс, валюта которого не включает регулирующие статьи. Исключение из баланса регулирующих статей называется его «очисткой». Баланс-нетто позволяет упростить систему балансовых показателей, получить реальную оценку хозяйственных средств предприятия.

Требования к бухгалтерскому балансу

1. Правдивость. Правдивым баланс является тогда, когда он составлен на основе записей, сделанных по документам, отражающим факты хозяйственной жизни организации за отчетный период. Баланс должен быть подтвержден документами, записями на бухгалтерских счетах, бухгалтерскими расчетами и инвентаризацией. Документальная обоснованность показателей баланса. Информационной базой баланса служат документы, регистрирующие факты хозяйственной жизни организации. Правдивость баланса определяется полнотой и качеством документов. Для составления правдивого баланса необходимо сверять записи по счетам аналитического и синтетического учета перед его составлением. Противоположностью правдивости баланса является его вуалирование — недостоверное отображение состояния средств, искажение результатов работы организации путем искажения отдельных показателей деятельности.

2. Реальность баланса. Под реальностью баланса понимают соответствие оценок его статей объективной действительности.

3. Единство баланса заключается в его построении на единых принципах учета и оценки. Применение во всех структурных подразделениях организации единой номенклатуры счетов бухгалтерского учета, одинаковое содержание счетов, их корреспонденции. Статьи во всех балансах должны оцениваться одинаково в активе и в пассиве.

4. Преемственность баланса выражается в том, что каждый последующий баланс должен исходить из предыдущего.

5. Ясность баланса — доступность для понимания всех лиц, имеющих к нему доступ.

Типы изменений в балансе

Возникающие в процессе деятельности организации многочисленные хозяйственные операции не нарушают равенства итогов актива и пассива, в то время как суммы в разрезе отдельных статей и итоги баланса могут меняться. Это объясняется тем, что каждая операция затрагивает две статьи баланса, а именно: размер состава имущества или величину источников его образования. При этом они могут находиться одновременно как в активе, так и в пассиве. В зависимости от характера изменений статей баланса хозяйственные операции можно разделить на четыре типа (таблица 2.4).

Таблица 2.4

Типы изменений в балансе

Тип изменений в балансе	Пояснение	Пример
Первый тип	Затрагиваются две статьи Актива баланса: одна увеличивается, другая уменьшается. Итог баланса не меняется, т.к. идет перемещение средств внутри Актива	Получены с расчетного счета в кассу деньги для выплаты заработной платы
Второй тип	Затрагиваются две статьи Пассива баланса: одна увеличивается, другая — уменьшается. Итог баланса не меняется	Часть прибыли присоединена к Резервному капиталу
Третий тип — «Двойное увеличение»	Затрагивается одна статья в Активе, а другая статья в Пассиве баланса. Обе увеличиваются. Итог баланса увеличивается	Получены материалы от поставщиков
Четвертый тип — «Двойное уменьшение»	Затрагивается одна статья в Активе, а другая статья в Пассиве баланса. Обе уменьшаются. Итог баланса уменьшается	Перечислены поставщикам в погашение долга деньги с расчетного счета
<i>* Более подробно связь изменений в балансе и принципа двойной записи будет рассмотрена в Разделе 4.</i>		

Вопросы для самоподготовки

1. Дайте определение понятию «бухгалтерский баланс». Раскройте двойственность термина «баланс» в бухгалтерском учете.
2. Каково значение бухгалтерского баланса как формы отчетности ап-течных организаций.
3. Раскройте структуру бухгалтерского баланса, дайте определение понятию «валюта баланса».
4. Раскройте экономический смысл структуры баланса.
5. Перечислите и охарактеризуйте разделы и статьи актива баланса.
6. Перечислите и охарактеризуйте разделы и статьи пассива баланса.
7. Дайте классификацию видов баланса, используемых в бухгалтерском учете.

**Тестовые задания для контроля
усвоения материала по разделу «Бухгалтерский баланс в учете
финансово-хозяйственной деятельности аптечных организаций»**

- 1. Термин «баланс» в бухгалтерском учете означает (несколько вариантов ответа):**
 - а) форму бухгалтерской отчетности;
 - б) аналитический метод, используемый в анализе финансово-хозяйственного состояния юридического лица;
 - в) двойную запись;
 - г) двойную бухгалтерию.

- 2. В структуре баланса выделяют (несколько вариантов ответа):**
 - а) актив;
 - б) итог;
 - в) сальдо;
 - г) пассив.

- 3. Актив баланса состоит из (один вариант ответа):**
 - а) пяти разделов;
 - б) четырех разделов;
 - в) двух разделов;
 - г) трех разделов.

- 4. Пассив баланса состоит из (один вариант ответа):**
 - а) пяти разделов;
 - б) четырех разделов;
 - в) двух разделов;
 - г) трех разделов.

- 5. В основе методологии балансового уравнивания в бухгалтерском учете лежит (один вариант ответа):**
 - а) правило Парето;
 - б) формула Уилсона;
 - в) постулат Шера;
 - г) закон спроса.

- 6. Данные бухгалтерских регистров являются источником формирования (один вариант ответа):**
 - а) генерального баланса;
 - б) книжного баланса;
 - в) инвентарного баланса;
 - г) вступительного баланса.

7. Данные бухгалтерских регистров и итогов инвентаризации являются источником формирования (один вариант ответа):

- а) генерального баланса;
- б) книжного баланса;
- в) инвентарного баланса;
- г) вступительного баланса.

8. Регулирующие статьи включает (один вариант ответа):

- а) баланс нетто;
- б) баланс Формы №1;
- в) генеральный баланс;
- г) баланс брутто.

9. Нематериальные активы относят (один вариант ответа):

- а) на актив баланса;
- б) на пассив баланса;
- в) в баланс не входят;
- г) всегда учитываются на забалансовых счетах.

10. Основные средства относят (один вариант ответа):

- а) на актив баланса;
- б) на пассив баланса;
- в) в баланс не входят;
- г) всегда учитываются на забалансовых счетах.

11. Дебиторскую задолженность относят (один вариант ответа):

- а) на актив баланса;
- б) на пассив баланса;
- в) в баланс не входят;
- г) всегда учитываются на забалансовых счетах.

12. Кредиторскую задолженность относят (один вариант ответа):

- а) на актив баланса;
- б) на пассив баланса;
- в) в баланс не входят;
- г) всегда учитываются на забалансовых счетах.

13. Уставный капитал относят (один вариант ответа):

- а) на актив баланса;
- б) на пассив баланса;
- в) в баланс не входят;
- г) всегда учитываются на забалансовых счетах.

14. Нераспределенную прибыль относят (один вариант ответа):

- а) на актив баланса;

- б) на пассив баланса;
- в) в баланс не входят;
- г) всегда учитываются на забалансовых счетах.

15. Резервный капитал относят (один вариант ответа):

- а) на актив баланса;
- б) на пассив баланса;
- в) в баланс не входят;
- г) всегда учитываются на забалансовых счетах.

16. Денежные средства относят (один вариант ответа):

- а) на актив баланса;
- б) на пассив баланса;
- в) в баланс не входят;
- г) всегда учитываются на забалансовых счетах.

Раздел 3. СЧЕТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ПРИНЦИП ДВОЙНОЙ ЗАПИСИ В УЧЕТЕ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АПТЕЧНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Понятие счета в хозяйственной деятельности имеет много значений (рис. 3.1).

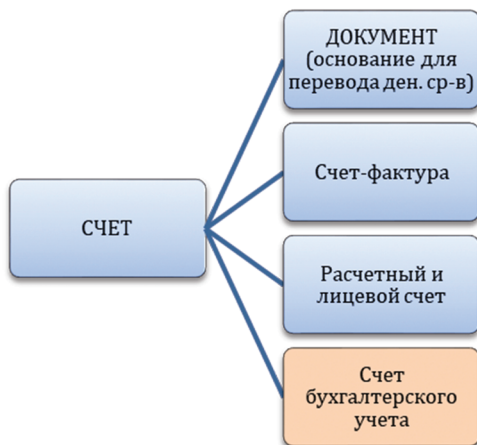


Рис. 3.1. Множественная трактовка понятия «счет»

Таким образом, понятие счета может трактоваться как первичный документ и банковская ячейка, но особый интерес представляет понятие счета бухгалтерского учета.

Современная аптечная организация и предприятия оптового фармацевтического сегмента ежедневно совершают множество хозяйственных операций. **Хозяйственная операция** — событие, которое характеризует отдельные хозяйственные действия (факты), вызывающие изменения в составе, размещении имущества и (или) источниках его образования. Документальным подтверждением хозяйственной операции является первичный документ. Соответствующие изменения активов и пассивов организации необходимо регистрировать и на стадии регистрового учета. Для целей отражения этих элементарных хозяйственных событий в теории бухгалтерского учета введено понятие бухгалтерского счета.

Счет бухгалтерского учета — это способ текущего взаимосвязанного отражения и группировки имущества по составу и размещению, по источникам его образования, а также хозяйственных операций по качественно однородным признакам, выраженным в денежных, натуральных и трудовых измерителях.

Понятие счета бухгалтерского учета можно также определить как:

- 1) способ группировки и текущего отражения информации об однородных объектах бухгалтерского учета;
- 2) основной измеритель для группировки информации о стоимости имущества организации, о ее долгах и должниках;
- 3) основную единицу хранения информации, которая после обобщения всей бухгалтерской информации необходима для принятия управленческих решений.

Таким образом, ключевым принципом бухгалтерского счета является экономическая однородность объектов бухгалтерского учета в пределах одного счета.

Структура счета бухгалтерского учета

Изменения, происходящие со средствами, представляют собой либо их уменьшение, либо увеличение. С целью отдельного учета данных процессов бухгалтерские счета разделены на две части — дебет и кредит. И, соответственно, сам счет можно представить в виде таблицы с двумя графами. По дебету отражается увеличение средств и уменьшение их источников, по кредиту — уменьшение средств и увеличение их источников. Таким образом, отдельные элементы структуры бухгалтерского учета имеют свой экономический смысл (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Экономический смысл элементов счета

Кроме того, к элементам счета относят:

- 1) **САЛЬДО** — начальный остаток счета;
- 2) **ОБОРОТЫ ПО СЧЕТУ** — общая сумма по операциям за отчетный период;

3) **КОНЕЧНОЕ САЛЬДО** — конечный остаток на конец периода.

Стоит отметить сходность строения счета со строением баланса. Это объясняется прямой связью этих понятий. Сальдо счета записывается на сторону, соответствующую стороне баланса, в которой находится статья, на основании которой счет открыт. Иными словами, счета открываются на основе балансовых статей. Соответственно сами счета можно классифицировать на активные и пассивные.

Активные счета бухгалтерского учета отвечают за состояние имущества предприятия и его внешние долги. Можно сказать, что на активных бухгалтерских счетах ведется учет движения активов предприятия. В таблице 3.1 показана структура активного счета.

Таблица 3.1

Структура активного счета

Дебет	Кредит
Начальный остаток — одного из активов предприятия = Сальдо	
Оборот — поступление имущества или увеличение долга дебиторов данному предприятию	Оборот — расход (выбытие, выдача) имущества или уменьшение дебиторской задолженности
Конечный остаток — одного из активов предприятия = Сальдо конечное	

Свойства активных счетов:

1. Они имеют всегда дебетовое начальное сальдо, показывающее наличие средств на начало отчетного периода.
2. Дебетовый оборот активных счетов бухгалтерского учета состоит в увеличении средств, а кредитовый — в их уменьшении.
3. Конечное сальдо активных бухгалтерских счетов также должно быть всегда дебетовым, оно показывает средства на конец отчетного периода и рассчитывается путем сложения начального сальдо с дебетовым оборотом за минусом кредитового оборота.

Пассивные бухгалтерские счета предназначены для учета источников формирования имущества и обязательств организации перед сторонними партнерами, сотрудниками, государством и владельцами компании. Структура пассивного счета показана в таблице 3.2

Таблица 3.2

Структура пассивного счета

Дебет	Кредит
	Сальдо начальное — наличие источников и задолженности на начало отчетного периода
Оборот — уменьшение источников и кредиторской задолженности	Оборот — увеличение источников и кредиторской задолженности
	Сальдо конечное — наличие источников и задолженности на конец отчетного периода

Свойства пассивных счетов:

- 1) всегда имеют кредитовое начальное сальдо, которое показывает величину капитала или обязательств организации на начало отчетного периода;
- 2) дебетовый оборот пассивных бухгалтерских счетов отражает уменьшение капитала или обязательств, а кредитовый — их увеличение;
- 3) конечное сальдо должно быть кредитовым, оно дает информацию о размере капитала предприятия и его обязательствах на конец отчетного периода и определяется как сумма начального сальдо и кредитового оборота, уменьшенная на величину дебетового оборота.

Помимо активных и пассивных счетов бухгалтерского учета существуют еще и такие, которые учитывают одновременно и имущество, и источники его образования, и меняющие конечное сальдо, т.е. в разные отчетные периоды они могут иметь или дебетовое, или кредитовое сальдо. Эти счета преимущественно используются для одновременных расчетов с различными кредиторами и дебиторами и называются активно-пассивные счета бухгалтерского учета (счета расчетов). Оборот по дебету в активно-пассивных бухгалтерских счетах отражает увеличение дебиторской задолженности или уменьшение кредиторской задолженности, а оборот по кредиту, в свою очередь, показывает увеличение кредиторской задолженности или уменьшение дебиторской задолженности. К ним относятся, например, счета по расчетам организации с бюджетом, поставщиками, подотчетными лицами. В процессе расчетов эти лица могут выступать как в роли должников организации, так и в роли ее кредиторов. Таким образом, сальдо конечное такого счета может принадлежать активу баланса (контрагенты должны организации) или пассиву баланса (организация должна своим контрагентам). Структура счета расчетов представлена в таблице 3.3.

Таблица 3.3

Структура счета расчетов

Дебет	Кредит
Сальдо начальное — дебиторская задолженность на начало отчетного периода	Сальдо начальное — кредиторская задолженность на начало отчетного периода
Оборот: увеличение дебиторской задолженности или уменьшение кредиторской задолженности	Оборот: увеличение кредиторской задолженности или уменьшение дебиторской задолженности
Сальдо конечное: $СКД = СНД + ОД_1 - ОК_2$	Сальдо конечное: $СКК = СНК + ОК_1 - ОД_2$

Счета дают обобщенные показатели по экономически однородным группам средств и источникам их образования. Для детализации объектов используют субсчета (счета 2-го порядка) и аналитические счета (счета 3-го порядка). При этом счета наивысшего порядка называют синтетическими. Сальдо, обороты по дебету и по кредиту синтетического счета должны быть соответственно равны общей сумме остатков и оборотов по объединяемым им субсчетам и аналитическим счетам. Система счет-субсчет представлена на схеме (рис. 3.3).

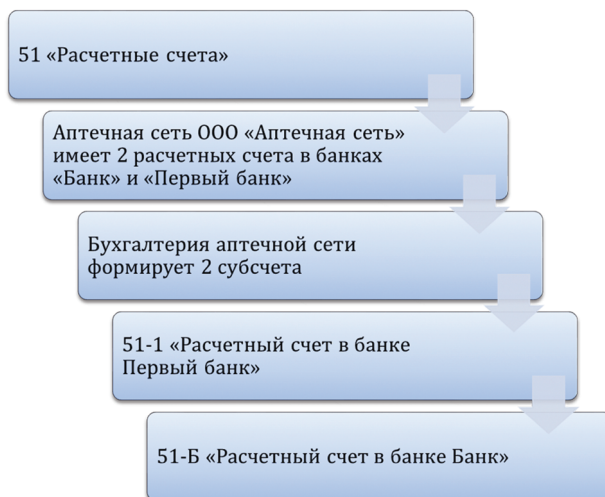


Рис. 3.3. Система счет-субсчет на примере аптечной организации

Каждый счет имеет свое наименование и номер. Например: 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 75 «Расчеты с учредителями», 99 «Прибыль и убытки», 80 «Уставный

капитал». Обозначение субсчета осуществляется цифрами и буквами (номер счета / (или «.» Или «-») номер субсчета).

Правила формирования счетов

Государственное регулирование хозяйственной деятельности требует единообразия объектов учета на всех предприятиях в РФ, что достигается использованием плана счетов, в котором счета по экономическому содержанию сгруппированы в отдельные разделы. План счетов — это систематизированный перечень счетов, применяемых в учете, их номера и названия. В Плане счетов перечисляются счета синтетического учета и субсчета, а также дается перечень забалансовых счетов.

План счетов утвержден приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н (в редакции от 08.11.2010). План счетов применяется в организациях (кроме кредитных и государственных (муниципальных) учреждений) всех форм собственности и организационно-правовых форм, ведущих учет методом двойной записи. План счетов представляет собой схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете. В нем приведены наименования и номера синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка). На основе данного Плана счетов организации утверждают рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий полный перечень синтетических и аналитических счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета. На практике организации исключают счета, не применяемые в данной отрасли, и обычно задействуют не более 20—30 счетов, то есть работают по сокращенному Плану счетов. В таблице 3.4 представлены счета синтетического учета, используемые для формирования рабочего плана счетов аптечной организации.

Таблица 3.4

Счета синтетического учета

Наименование счета	№	Номер и наименование субсчета	Пояснение
Основные средства	01	По видам основных средств	На субсчетах обозначается первоначальная стоимость основных средств
Амортизация основных средств	02		Отражается сумма накопленной амортизации
Доходные вложения в материальные ценности	03	По видам материальных ценностей	Имущество, здания, помещения, оборудование аптечной сети, предназначенное для передачи в аренду по первоначальной стоимости

Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов	Первоначальная стоимость нематериальных активов
Амортизация нематериальных активов	05		Отражается сумма накопленной амортизации
Вложения во внеоборотные активы	08	1. Приобретение земельных участков 2. Строительство объектов основных средств 3. Приобретение объектов основных средств 4. Приобретение нематериальных активов	Предназначен для формирования первоначальной стоимости НМА и ОС до ввода в эксплуатацию
Отложенные налоговые активы	09		
Раздел II. Производственные запасы			
Материалы	10	1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части 6. Прочие материалы 7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Строительные материалы 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности 10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе 11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации	Отражается стоимость субстанций, вспомогательных веществ и прочих материально-производственных запасов в соответствии с субсчетами

Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	Предназначен для обобщения информации о резервах под отклонения стоимости сырья, материалов, топлива и т.п. ценностей, определившейся на счетах бухгалтерского учета, от рыночной стоимости (резервы под снижение стоимости материальных ценностей). Этот счет применяется также для обобщения информации о резервах под снижение стоимости других средств в обороте: незавершенного производства, готовой продукции, товаров и т.п.
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	Используется при применении учетных цен. На Дт 15 счета попадает фактическая стоимость купленных материалов проводкой Дт 15 Кт 60, 71, 76 и т. д. Стоимость материалов по учетным ценам отразится записью Дт 10 Кт 15. Сальдо на 15-м счете является отклонением и должно попасть на счет 16 проводкой Дт 15 Кт 16 или Дт 16 Кт 15
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	На счет списываются отклонения учетных цен от рыночных

Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	1. Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств 2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам 3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам	Учитывается НДС к возмещению из бюджета
Раздел III. Затраты на производство			
Основное производство	20		Отражаются затраты в рецептурно-производственном отделе (стоимость материалов в РПО, трудозатраты провизоров и фармацевтов по изготовлению экстермпоральной рецептуры и др.)
Полуфабрикаты собственного производства	21		Отражается стоимость полуфабрикатов и концентратов в РПО
Вспомогательные производства	23		Отражаются затраты на подсобные хозяйства аптечной сети (если имеются)
Общепроизводственные расходы	25		Расходы на обеспечение основного производства (аренда помещений РПО, коммунальные платежи, аренда производственных помещений аптеки)

Общехозяйственные расходы	26		Управленческие расходы аптечной сети (аренда «офиса» аптечной сети и расходы на его содержание, трудозатраты административно-управленческого персонала)
Брак в производстве	28		
Обслуживающие производства и хозяйства	29		
Раздел IV. Готовая продукция и товары			
Товары	41	1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожня 4. Покупные изделия	Отражается стоимость товаров от предприятий оптовой торговли лекарственными препаратами и других поставщиков аптечной сети
Торговая наценка	42		Счет предназначен для сторнирования торговой надбавки при учете товаров по розничным ценам
Готовая продукция	43		Счет предназначен для отражения стоимости экстермпоральной рецептуры
Расходы на продажу	44		Счет предназначен для отражения всех расходов на отдел готовых лекарственных форм (аренда, трудозатраты провизоров и фармацевтов, коммунальные платежи, реклама и др.)
Раздел V. Денежные средства			
Касса	50	1. Касса организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы	Предназначен для отражения наличных денежных средств в кассе аптечной сети

Расчетные счета	51		Отражается остаток и движение денежных средств на расчетном счете в обслуживающем банке
Валютные счета	52		
Специальные счета в банках	55	1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета	
Переводы в пути	57		Предназначен для отражения инкассированной выручки до момента зачисления на расчетный счет
Финансовые вложения	58	1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества	В случае наличия финансовых вложений
Резервы под обесценение финансовых вложений	59		В случае наличия финансовых вложений
Раздел VI. Расчеты			
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60		Отражаются расчеты с предприятиями оптовой торговли лекарственными препаратами и другими поставщиками товаров и услуг для аптечной сети
Расчеты с покупателями и заказчиками	62		Используется при отражении реализации товаров, экстермпоральной рецептуры
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	По видам кредитов и займов	Расчеты по кредитам и займам со сроком погашения до 12 мес.

Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	По видам кредитов и займов	Расчеты по кредитам и займам со сроком погашения более 12 мес.
Расчеты по налогам и сборам	68	По видам налогов и сборов	Отражаются расчеты с бюджетом по всем исчисляемым налогам в зависимости от режима налогообложения
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию	Отражаются расчеты с внебюджетными фондами
Расчеты с персоналом по оплате труда	70		Отражается начисление и выплата заработной платы фармацевтическому персоналу
Расчеты с подотчетными лицами	71		Используется для расчетов по подотчетным суммам
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба	
Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов	

Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям 3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 4. Расчеты по депонированным суммам	
Отложенные налоговые обязательства	77		
Внутрихозяйственные расчеты	79	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом	
Раздел VII. Капитал			
Уставный капитал	80		
Собственные акции (доли)	81		
Резервный капитал	82		
Добавочный капитал	83		
	84		
Раздел VIII. Финансовые результаты			
Продажи	90	1. Выручка 2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 5. Прибыль/убыток от продаж	

Прочие доходы и расходы	91	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 9. Сальдо прочих доходов и расходов	
Недостачи и потери от порчи ценностей	94		
Резервы предстоящих расходов	96	По видам резервов	
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов	
Прибыли и убытки	99		

Разработка собственного плана счетов «ограничена» рамками законодательства. Рабочий план счетов оформляется в рамках утвержденной на предприятии учетной политики, и синтетический учет ведется на утвержденных государством счетах. Субсчета, предусмотренные в Плане счетов бухгалтерского учета, используются организацией исходя из требований управления организацией, включая нужды анализа, контроля и отчетности. Организация может уточнять содержание приведенных в Плане счетов бухгалтерского учета субсчетов, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета.

Классификация счетов по экономическому содержанию

Счета, приведенные в Плане счетов, можно структурировать по их экономическому содержанию.

Все объекты бухгалтерского учета на предприятии можно распределить на три группы: имущество фирмы, собственные финансовые активы и средства учредителей и расчеты с контрагентами. В рамках этих групп объекты бухгалтерского учета распределяются на восемь разделов). Собственно разделы входят в План счетов, утверждаемый уполномоченным органом исполнительной власти на федеральном уровне.

Таблица 3.5

Забалансовые счета синтетического учета

Забалансовые счета	
Арендованные основные средства	001
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002
Материалы, принятые в переработку	003
Товары, принятые на комиссию	004
Оборудование, принятое для монтажа	005
Бланки строгой отчетности	006
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007
Обеспечения обязательств и платежей полученные	008
Обеспечения обязательств и платежей выданные	009
Износ основных средств	010
Основные средства, сданные в аренду	011

Отдельную группу счетов бухгалтерского учета составляют забалансовые счета, предназначенные для обобщения информации о наличии и движении ценностей, не принадлежащих хозяйствующему субъекту, но временно находящихся в его пользовании или распоряжении, а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями. Особенностью учета с применением забалансовых счетов является то, что он ведется без применения метода двойной записи, т. е. по простой схеме: полученные ценности либо возникшие обязательства учитывают по дебету забалансовых счетов, а выбытие ценностей или погашение обязательств — по кредиту. Аналитический учет по каждому забалансовому счету ведется в общепринятых учетных регистрах либо в формах, разрабатываемых организацией самостоятельно. Синтетический учет ведется на забалансовых счетах, представленных в таблице 3.5.

Метод двойной записи

Двойная запись — способ регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, заключающийся в том, что данные о фактах хозяйственной деятельности в одной и той же величине, выраженной в денежном измерителе, одновременно повторяется в двух или нескольких счетах таким образом, чтобы дебетовый оборот был равен кредитовому.

СУЩНОСТЬ СПОСОБА ДВОЙНОЙ ЗАПИСИ В ТОМ, ЧТО КАЖДАЯ ХО ОТРАЖАЕТСЯ В ОДИНАКОВОЙ СУММЕ ПО ДЕБЕТУ И КРЕДИТУ РАЗНЫХ СЧЕТОВ

Двойная запись позволяет понять внутреннюю связь явлений, экономический смысл, содержание каждой операции. Двойное отражение хозяйственных операций на счетах является необходимостью, обусловленной переходом средств и их источников из одного состояния в другое, а также сменой форм стоимости в процессе кругооборота средств. Взаимосвязь счетов бухгалтерского учета называется корреспонденцией счетов. Процедура отражения на счетах суммы произведенной операции называется бухгалтерской проводкой.

Элементарную запись называют бухгалтерской проводкой. Проводка — это описание события хозяйственной жизни или описание хозяйственного факта.

Элементы бухгалтерской проводки:

- ДАТА;
- ПЕРВЫЙ СЧЕТ БУ (и способ его использования);
- ВТОРОЙ СЧЕТ БУ (и способ его использования);
- ДЕНЕЖНАЯ СУММА;
- комментарий (документ-основание).

Один из способов отображения проводок представляет собой таблицу, вместе с тем, проводки часто отображают в виде «системы». Варианты написания проводки представлены на схеме (рис. 3.4).

№	ДАТА	Первый счет	Второй счет	Сумма, руб	Первичный документ
1	10.01.2020	50, приход	51, расход	1	Приходный кассовый ордер №

Денежные средства в размере 1 руб сняты с расчетного счета и положены в кассу

<div> { Дебет сч 50 «Касса» Кредит сч 51 «Расчетные счета» } </div>	1 руб
--	-------

Дебет сч 50 «Касса» Кредит сч 51 «Расчетные счета» 1 руб

Рис. 3.4. Варианты написания бухгалтерской проводки

В разделе 3 были рассмотрены типы изменений в балансе аптечной сети. Все изменения связаны с теми или иными хозяйственными операциями. Таким образом, для каждого типа изменений можно привести проводку. В таблице 3.6 приведены часто встречающиеся в аптечной практике хозяйственные операции различных типов.

Таблица 3.6

**Часто встречающиеся хозяйственные операции
в аптечной практике**

Тип	Пример	Проводка
I	Денежные средства в размере 1 руб. сняты с расчетного счета и положены в кассу	Д50 «Касса» К51 «Расчетные счета» 1 руб.
II	При начислении заработной платы фармацевту был удержан налог на доходы физических лиц в размере 1950 руб.	Д70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» К68 «Расчеты по налогам и сборам» 1950 руб. <div style="display: flex; align-items: center; justify-content: center;"> <div style="font-size: 3em; margin-right: 10px;">{</div> <div style="text-align: left; margin-right: 10px;"> Дебет сч 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кредит сч 68 «Расчеты с бюджетом» </div> <div style="font-size: 3em; margin-left: 10px;">}</div> <div style="margin-left: 10px;">1950 руб</div> </div>
III	Отгружены лекарственные препараты от поставщика по постоплате на 100 000 руб.	Д41 «Товары» К60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 100 000 руб.
IV	Персоналу аптеки была выдана из кассы заработная плата (13050 руб.)	Д70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» К50 «Касса» 13050 руб.

**Оборотно-сальдовая ведомость.
Оборотный баланс**

Перед составлением баланса следует проконтролировать правильность записи на счетах в течение отчетного периода, составив оборотную ведомость.

Оборотно-сальдовая ведомость — это один из основных документов в бухгалтерии. В документ вносят остаток на начало и конец отчетного периода и обороты по кредиту и дебету за данный период для каждого счета. Ведомость составляют ежемесячно, в этом состоит ее отличие от баланса. Из оборотно-сальдовой ведомости формируют бухгалтерский баланс по форме 1 с помощью обращения к соответствующим сальдо по счетам.

Ведомость требуется для анализа показателей, которые нет возможности рассчитать по данным из бухгалтерского баланса и отчета об убытках и прибыли. Также она необходима для анализа на любую дату в управленческом учете, то есть анализ возможен до окончания отчетного периода, и для реализации собственной анализирующей методики, использующей показатели, которые рассчитываются по данным аналитики.

С помощью оборотно-сальдовой ведомости возможно проанализировать финансовые результаты от продаж, прочие расходы и доходы, расходы на продажу, себестоимость, управленческие расходы, рассчитать общий объем оборотного капитала, проанализировать финансовые вложения, рассчитать налоги и сборы, проанализировать расчеты с поставщиками, подрядчиками, покупателями и заказчиками, проанализировать использование основных фондов и вложения во внеоборотные активы.

Оборотно-сальдовая ведомость — это один из важнейших регистров бухучета, который раскрывает информацию о начальных и конечных остатках (сальдо) и движениях по счетам.

Ведомость составляется после:

- начисления амортизации;
- списания расходов в производство;
- начисления налогов;
- формирования финансовых результатов.

Ведомость содержит три равенства итоговых сумм:

1. Первое равенство — сальдо по дебету и кредиту счетов. Это равенство обусловлено тем, что дебетовое сальдо синтетических счетов отражает стоимость активов предприятия на начало периода, а кредитовое — размер источников поступления активов.

2. Равные обороты по дебету и кредиту счетов составляют принцип двойной записи, при котором сумма операции отражается по дебету одного счета и кредиту другого.

3. Третье равенство отражает стоимость активов и обязательств на конец периода.

Если хотя бы одна из пар чисел не сходится друг с другом, то это означает, что при формировании регистра или сложении оборотов была допущена ошибка. По данным оборотной ведомости по синтетическим счетам формируется бухгалтерский баланс, многие статьи баланса идентичны названиям синтетических счетов.

Оборотная ведомость по счетам синтетического учета (оборотный баланс) представляет собой регистр, в котором сведены итоги оборотов и сальдо по всем синтетическим счетам. Поэтому она отражает как состояние, так и изменения в средствах и их источниках. Фрагмент оборотно-сальдовой ведомости представлен на рисунке 3.5.

Код	Счет Наименование	Сальдо на начало периода		Обороты за период		Сальдо на конец периода	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
01	Основные средства	191,100.00		32,400.00	30,000.00	193,500.00	
02	Амортизация ОС		19,867.49		4,865.85		24,733.34
08	Влож.во внеоборотн.активы			17,400.00	17,400.00		
10	Материалы	15,765.00		103,550.00	93,612.01	25,702.99	
20	Основное производство			114,481.36	114,481.36		
26	Общехозяйственные расходы			27,076.50	26,101.50	975.00	
40	Выпуск продукции			114,481.36	111,954.68	2,526.68	
41	Товары	9,620.00		32,520.00	30,120.00	12,020.00	
43	Готовая продукция	13,590.00		111,954.68	67,172.81	58,371.87	
44	Расходы на продажу			1,333.34	476.51	856.83	
50	Касса	154.00		15,850.00	15,928.00	76.00	
51	Расчетные счета	116,524.00		55,850.00	146,246.00	26,128.00	
52	Валютные счета	6,400.00				6,400.00	
60	Расчеты с поставщиками		36,150.00	130,556.00	177,072.00		84,666.00
62	Расч. с покупателей и зак.			64,500.00	50,000.00	14,500.00	
66	Расч. по краткоср. кред. и займ				5,000.00		5,000.00
68	Расчеты по налогам и сборам		2,754.00	1,700.00	3,107.00		4,161.00
69	Расч. по соц. страх. и обеспеч.				3,500.00		3,500.00
70	Расч. по оплате труда		3,000.00	18,107.00	25,000.00		9,893.00
71	Расч. с подотчетн. лицами		8,444.00	278.00	178.00		8,344.00
80	Уставный капитал		10,000.00				10,000.00
84	Нераспределенная прибыль		272,687.51				272,687.51
86	Целевое финансирование			850.00	850.00		
90	Доходы и расходы			138,870.82	137,770.82	1,100.00	
97	Расходы будущих периодов	1,750.00		3,333.33	5,666.67	-583.34	
99	Прибыли и убытки			81,410.82		81,410.82	
Н01	Доходы				32,260.00		32,260.00
Н02	Расходы			137,818.34		137,818.34	
		354,903.00	354,903.00	1,066,503.21	1,066,503.21	422,984.85	422,984.85

Рис. 3.5. Фрагмент оборотно-сальдовой ведомости

Вопросы для самоподготовки

1. Дайте определение понятию «счет бухгалтерского учета». Раскройте различные трактовки понятия «счет» в финансовом учете.
2. Раскройте структуру счета бухгалтерского учета.
3. Раскройте принцип активного счета бухгалтерского учета. Приведите примеры оборотов по активному счету бухгалтерского учета.
4. Раскройте принцип пассивного счета бухгалтерского учета. Приведите примеры оборотов по пассивному счету бухгалтерского учета.
5. Раскройте принцип активно-пассивного счета бухгалтерского учета. Приведите примеры оборотов по активно-пассивному счету бухгалтерского учета.
6. Используя данные таблицы 3.4, распределите счета бухгалтерского учета на активные, пассивные и активно-пассивные.
7. Классификация счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию.
8. Раскройте сущность метода двойной записи. Приведите примеры.

**Тестовые задания для контроля усвоения
материала по разделу**

**«Счета бухгалтерского учета и принцип двойной записи в учете
финансово-хозяйственной деятельности аптечной организации»**

- 1. В структуре счета бухгалтерского учета выделяют (несколько вариантов ответа):**
 - а) актив;
 - б) дебет;
 - в) пассив;
 - г) сальдо.

- 2. В структуре счета бухгалтерского учета выделяют (несколько вариантов ответа):**
 - а) обороты по дебету;
 - б) валюта;
 - в) сальдо конечное;
 - г) кредит.

- 3. Уменьшение дебиторской задолженности перед поставщиком является (один вариант ответа):**
 - а) начальным остатком одного из счетов рабочего плана счетов аптечной сети;
 - б) оборотами по дебету активного счета из рабочего плана счетов аптечной сети;
 - в) операцией по кредиту активного счета из рабочего плана счетов аптечной сети;
 - г) конечным сальдо одного из счетов рабочего плана счетов аптечной сети.

- 4. Поступление денежных средств в кассу является (один вариант ответа):**
 - а) начальным остатком одного из счетов рабочего плана счетов аптечной сети;
 - б) оборотами по дебету активного счета из рабочего плана счетов аптечной сети;
 - в) операцией по кредиту активного счета из рабочего плана счетов аптечной сети;
 - г) конечным сальдо одного из счетов рабочего плана счетов аптечной сети.

- 5. Принятие к учету новых объектов основных средств, например новой витрины, является (один вариант ответа):**
 - а) начальным остатком одного из счетов рабочего плана счетов аптечной сети;

-
- б) оборотами по дебету активного счета из рабочего плана счетов аптечной сети;
 - в) операцией по кредиту активного счета из рабочего плана счетов аптечной сети;
 - г) конечным сальдо одного из счетов рабочего плана счетов аптечной сети.

6. Погашение кредита, взятого аптечной сетью, является (один вариант ответа):

- а) сальдо конечным одного из пассивных счетов из рабочего плана счетов аптечной сети;
- б) сальдо конечным одного из активных счетов из рабочего плана счетов аптечной сети;
- в) оборотом по кредиту пассивного счета из рабочего плана счетов аптечной сети;
- г) оборотом по дебету пассивного счета из рабочего плана счетов аптечной сети.

7. Увеличение кредиторской задолженности перед поставщиком аптечной сети является (один вариант ответа):

- а) сальдо конечным одного из пассивных счетов из рабочего плана счетов аптечной сети;
- б) сальдо конечным одного из активных счетов из рабочего плана счетов аптечной сети;
- в) оборотом по кредиту пассивного счета из рабочего плана счетов аптечной сети;
- г) оборотом по дебету пассивного счета из рабочего плана счетов аптечной сети.

8. Увеличение резервного капитала аптечной сети является (один вариант ответа):

- а) сальдо конечным одного из пассивных счетов из рабочего плана счетов аптечной сети;
- б) сальдо конечным одного из активных счетов из рабочего плана счетов аптечной сети;
- в) оборотом по кредиту пассивного счета из рабочего плана счетов аптечной сети;
- г) оборотом по дебету пассивного счета из рабочего плана счетов аптечной сети.

9. Погашение кредита, взятого аптечной сетью, является (один вариант ответа):

- а) сальдо конечным одного из пассивных счетов из рабочего плана счетов аптечной сети;

- б) сальдо конечным одного из активных счетов из рабочего плана счетов аптечной сети;
 - в) оборотом по кредиту пассивного счета из рабочего плана счетов аптечной сети;
 - г) оборотом по дебету пассивного счета из рабочего плана счетов аптечной сети.
- 10. Увеличение кредиторской задолженности является (один вариант ответа):**
- а) оборотами по кредиту счета расчетов;
 - б) оборотами по дебету счета расчетов;
 - в) сальдо конечным счета расчетов;
 - г) сальдо начальным счета расчетов.
- 11. Увеличение дебиторской задолженности является (один вариант ответа):**
- а) оборотами по кредиту счета расчетов;
 - б) оборотами по дебету счета расчетов;
 - в) сальдо конечным счета расчетов;
 - г) сальдо начальным счета расчетов.
- 12. Какое количество субсчетов может открыть аптечная организация в рамках своей учетной политики к одному счету синтетического учета (один вариант ответа):**
- а) не более двух;
 - б) не более десяти;
 - в) ни одного;
 - г) неограниченное количество.
- 13. Счет «Основные средства» является (один вариант ответа):**
- а) активным;
 - б) пассивным;
 - в) активно-пассивным;
 - г) не является счетом бухгалтерского учета.
- 14. Счет «Нематериальные активы» является (один вариант ответа):**
- а) активным;
 - б) пассивным;
 - в) активно-пассивным;
 - г) не является счетом бухгалтерского учета.
- 15. Счет «Материалы» является (один вариант ответа):**
- а) активным;
 - б) пассивным;

-
- в) активно-пассивным;
 - г) не является счетом бухгалтерского учета.

16. Счет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» является (один вариант ответа):

- а) активным;
- б) пассивным;
- в) активно-пассивным;
- г) не является счетом бухгалтерского учета.

17. Счет «Уставный капитал» является (один вариант ответа):

- а) активным;
- б) пассивным;
- в) активно-пассивным;
- г) не является счетом бухгалтерского учета.

18. Счет «Резервный капитал» является (один вариант ответа):

- а) активным;
- б) пассивным;
- в) активно-пассивным;
- г) не является счетом бухгалтерского учета.

19. Счет «Нераспределенная прибыль» является (один вариант ответа):

- а) активным;
- б) пассивным;
- в) активно-пассивным;
- г) не является счетом бухгалтерского учета.

20. Счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» является (один вариант ответа):

- а) активным;
- б) пассивным;
- в) активно-пассивным;
- г) не является счетом бухгалтерского учета.

21. Счет «Общепроизводственные расходы» является (один вариант ответа):

- а) активным;
- б) пассивным;
- в) активно-пассивным;
- г) не является счетом бухгалтерского учета.

22. Счет «Общехозяйственные расходы» является (один вариант ответа):

- а) активным;
- б) пассивным;
- в) активно-пассивным;
- г) не является счетом бухгалтерского учета.

23. Счет «Брак в производстве» является (один вариант ответа):

- а) активным;
- б) пассивным;
- в) активно-пассивным;
- г) не является счетом бухгалтерского учета.

24. Счет «Товары» является (один вариант ответа):

- а) активным;
- б) пассивным;
- в) активно-пассивным;
- г) не является счетом бухгалтерского учета.

25. Счет «Касса» является (один вариант ответа):

- а) активным;
- б) пассивным;
- в) активно-пассивным;
- г) не является счетом бухгалтерского учета.

26. Счет «Расчетные счета» является (один вариант ответа):

- а) активным;
- б) пассивным;
- в) активно-пассивным;
- г) не является счетом бухгалтерского учета.

27. Счет «Расчеты с покупателями и заказчиками» является (один вариант ответа):

- а) активным;
- б) пассивным;
- в) активно-пассивным;
- г) не является счетом бухгалтерского учета.

28. Счет «Расчеты с подотчетными лицами» является (один вариант ответа):

- а) активным;
- б) пассивным;
- в) активно-пассивным;
- г) не является счетом бухгалтерского учета.

29. Счет «Расчеты с персоналом по оплате труда» является (один вариант ответа):

- а) активным;
- б) пассивным;
- в) активно-пассивным;
- г) не является счетом бухгалтерского учета.

30. Счет «Расчеты по налогам и сборам» является (один вариант ответа):

- а) активным;
- б) пассивным;
- в) активно-пассивным;
- г) не является счетом бухгалтерского учета.

31. Счет «Расчеты с учредителями» является (один вариант ответа):

- а) активным;
- б) пассивным;
- в) активно-пассивным;
- г) не является счетом бухгалтерского учета.

32. Счет «Расходы на продажу» является (один вариант ответа):

- а) активным;
- б) пассивным;
- в) активно-пассивным;
- г) не является счетом бухгалтерского учета.

Раздел 4. КАССОВЫЕ ОПЕРАЦИИ

Общие правила ведения кассовых операций

Кассовые операции — операции по приему, хранению и расходу наличных денег и денежных документов. Порядок осуществления кассовых операций регламентируется нормативными актами Центробанка РФ. Работу с кассой осуществляет кассир, на которого посредством подписания договора о полной индивидуальной материальной ответственности возлагается ответственность за сохранение денег и денежных документов. Наличные деньги и денежные документы хранятся в специально оборудованном помещении организации или сейфе.

Принципы работы с наличными денежными средствами:

1. Соблюдение лимита остатка кассы. Ежегодно организация обязана предоставлять на утверждение в банк, осуществляющий ее кассовое обслуживание, «Расчет сумм лимита» (предельно допустимой суммы наличности в кассе на конец дня). Когда лимит не установлен, он признается равным нулю. Ежедневно в случае превышения лимита на конец дня излишек должен быть сдан в банк (кроме 3-х рабочих дней для выплаты заработной платы, когда допускается хранение неограниченного количества денег).

2. Наличные расчеты в валюте Российской Федерации и иностранной валюте между участниками наличных расчетов в рамках одного договора, заключенного между указанными лицами, могут производиться в размере, не превышающем 100 тысяч рублей либо сумму в иностранной валюте, эквивалентную 100 тысячам рублей по официальному курсу Банка России на дату проведения наличных расчетов.

3. Без учета предельного размера наличных расчетов осуществляется расходование на следующие цели:

*выплаты работникам, включенные в фонд заработной платы, и выплаты социального характера;

*на личные (потребительские) нужды индивидуального предпринимателя, не связанные с осуществлением им предпринимательской деятельности;

*выдачу работникам под отчет (Указание Банка России от 07.10.2013 № 3073-У «Об осуществлении наличных расчетов» (зарегистрировано в Минюсте России 23.04.2014 № 32079)).

4. При продаже товаров, работ, услуг за наличный расчет (или при оплате пластиковыми картами) в установленных случаях должна применяться контрольно-кассовая техника, включенная в Госреестр. Нарушение правил работы с наличными деньгами влечет административную ответственность должностных лиц организации в размере от 4000 до 5000 рублей и организации как юридического лица — 40 000—50 000 рублей (ст. 15.1 КоАП РФ).

Оформление кассовых операций в установленном порядке обязательно не для всех хозяйствующих субъектов.

Кассовые операции можно разделить на приходные и расходные.

Приходные кассовые операции заключаются в поступлении наличных денег в кассу организации. Источники поступления могут быть разнообразны. Обязательным является обозначение источника по каждой конкретной приходной операции.

Основные источники поступления наличных денежных средств в кассу:

- банковские счета организации;
- выручка от продаж (поступления от продажи товаров);
- от подотчетных лиц (возврат неиспользованных сумм);
- от сотрудников организации (возврат займов, возмещение ущерба);
- от учредителей (внесение уставного капитала, заемные средства учредителей).

Операции по поступлению денежных средств в кассу оформляются унифицированным первичным документом — Приходным кассовым ордером (форма КО-1 ОКУД 0310001). Бухгалтер выписывает 1 экземпляр приходного кассового ордера. Отрывную часть (квитанцию) необходимо подписать, заверить печатью и выдать лицу, внесшему деньги в кассу. Форма приходного кассового ордера представлена на рис. 4.1.

Унифицированная форма № КО-1
Утверждена Постановлением
Правительства России от 18.08.1998 №88

Форма по ОКУД
по ОКПО

_____ организация

_____ структурное подразделение

ПРИХОДНЫЙ КАССОВЫЙ ОРДЕР

Дебет	Кредит				Сумма, руб. коп.	Код целе- вого назна- чения
	код струк- турного подраз- деления	корре- спонди- рующей счета субсчета	код акканти- ческого учета			

Принято от _____

Основание: _____

Сумма _____ руб. коп.

В том числе _____

Приложение _____

Главный бухгалтер _____

Получил кассир _____

КВИТАНЦИЯ

«приходному кассовому ордеру № _____

от « _____ 20__ г.

Принято от _____

Основание _____

Сумма _____ руб. _____ коп.

В том числе _____

« _____ 20__ г.

М.П. (штампа)

Главный бухгалтер _____

Кассир _____

Рис. 4.1. Приходный кассовый ордер

Деньги, которые поступают в кассу как выручка за товары, работы, услуги, нужно оформлять с применением кассового аппарата, т.е. помимо квитанции к приходному ордеру покупателю должен быть выдан кассовый чек. В течение дня в аптечной организации таких операций совершается множество, и в конце дня на сумму общей выручки оформляется один приходный ордер с приложением Z-отчета, контрольной ленты, изъятой из контрольно-кассовой техники, бланков строгой отчетности, приравненных к кассовому чеку. По строке «Основание» кассовых ордеров указывается хозяйственная операция, на основании которой деньги поступают в кассу (с указанием на соответствующий документ). По строке «Приложение» кассовых ордеров указываются документы, прилагаемые к оформленным ордерам. Например, при внесении подотчетным лицом в кассу неизрасходованных подотчетных сумм к приходному кассовому ордеру прилагается авансовый отчет подотчетного лица. Подчистки, помарки и исправления в кассовых ордерах не допускаются.

Методика заполнения приходного кассового ордера представлена в таблице 4.1.

Таблица 4.1

Методика заполнения приходного кассового ордера

Реквизит документа	Заполнение поля
Номер документа	Номер по порядку
Дата составления	Дата внесения денег
Дебет	Счет 50
Корреспондирующий счет	Счет, в кредит которого относится поступившая сумма
Код аналитического учета	Код по системе аналитического учета
Сумма	Сумма поступивших денежных средств (цифрами)
Код целевого назначения	Заполняется, если в кассу поступили деньги в порядке целевого финансирования (для некоммерческих организаций)
Принято от	ФИО физического или наименование юридического лица, вносящего деньги
Основание	Содержание операции по поступлению денег (например: «поступила выручка от продаж», «поступили деньги из банка» и т.д.)
Сумма	Сумма поступивших денег — прописью с большой буквы, пустое место прочеркивается
В том числе	Ставка и сумма (цифрами) налога НДС (если операция не облагается НДС — «без налога НДС»)
Приложение	Реквизиты документа (название, номер и дата), по которому поступили деньги (договор, корешок банка, счет-фактура и т.д.)

Выписанные приходные кассовые ордера регистрируются бухгалтерией аптечной сети в «Журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов» (форма КО-3) (рис. 4.2).

Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов за _____ г.

Приходные документы				Расходные документы			
Дата	Номер	Сумма	Примечание (целевое назначение- код)	Дата	Номер	Сумма	Примечание (целевое назначение- код)
Итого за месяц							

Рис. 4.2. Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов

После внесения записи в журнал приходных и расходных кассовых документов ордер подшивается к отрывной части кассовой книги — отчету кассира.

Таким образом, в кассе юридического лица, владеющего аптечной сетью, хранятся денежные средства в пределах установленного лимита. Стоит отметить, что особую важность представляет комплекс мер по обеспечению сохранности денег в кассе. Ниже приведены рекомендованные правила хранения денежных средств в кассе. К рекомендованным правилам по обеспечению сохранности наличных денег относятся следующие:

1. Помещение кассы должно быть изолированным, во время совершения операции двери кассы должны быть закрыты.
2. В помещение кассы доступ посторонних лиц запрещен.
3. Наличные деньги должны храниться в специальных сейфах и хранилищах, ключи от которых имеются у ограниченного количества лиц (оригиналы — у кассира, дубликаты — у директора). Помещения кассы ежедневно опечатываются кассирами.
4. Не допускается хранение в кассе наличных денег, не принадлежащих организации.
5. При транспортировке денег кассир должен быть обеспечен транспортом и охраной.
6. Разрешается заключать договора инкассации с банками и договора страхования со страховыми компаниями.

Все документы, связанные с приходом и расходом денежных средств, хранятся в архиве организации 5 лет.

Приходные кассовые операции представляют собой оборот по дебету счета 50 «Касса» и оформляются в бухгалтерии аптечной сети следующими проводками (таблица 4.2).

Таблица 4.2

Типовые приходные кассовые операции

Содержание операции	Дебет
Поступила выручка от реализации за наличный расчет	50
Поступили деньги с расчетного счета	50
Поступили деньги от покупателей	50
Возвращен остаток подотчетных сумм	50
Поступления от сотрудников организации (возврат заёма)	50
Поступления от учредителей	50

Расходные кассовые операции

Операции по выдаче денежных средств из кассы оформляются унифицированным первичным документом — Расходным кассовым ордером (форма КО-2 ОКУД 0310002).

Расходный кассовый ордер может быть составлен на одну операцию или на группу однотипных операций. Для отражения группы однотипных хозяйственных операций в расходном кассовом ордере применяют дополнительно платежные ведомости и расчетно-платежные ведомости. Общая сумма оборота по ведомостям вносится в расходный кассовый ордер. При этом в расходном ордере в графе «Приложение» указываются номера соответствующих платежных (расчетно-платежных) ведомостей. На платежных (расчетно-платежных) ведомостях проставляются дата и номер соответствующего расходного кассового ордера. Расходный кассовый ордер также составляется при сдаче наличных денежных средств из кассы в банк. Форма расходного кассового ордера представлена на рис. 4.3.

Документы на выдачу денег должны быть подписаны руководителем, главным бухгалтером организации или лицами, на это уполномоченными. В тех случаях, когда на прилагаемых к расходным ордерам документах, заявлениях, счетах и других документах имеется разрешительная надпись руководителя, его подпись на расходных кассовых ордерах не обязательна.

При получении расходного кассового ордера (расчетно-платежной ведомости, платежной ведомости) кассир проверяет:

- наличие подписи главного бухгалтера или бухгалтера (при их отсутствии — наличие подписи руководителя);
- соответствие сумм наличных денег, проставленных цифрами, суммам, проставленным прописью;
- наличие подтверждающих документов.

Унифицированная форма № КО-2 Утверждена постановлением Государства России от 18.08.98 № 88					
				Код	
				Форма по ОКУД по ОКПО	0310002
(организация)		(структурное подразделение)		Номер документа	Дата составления
РАСХОДНЫЙ КАССОВЫЙ ОРДЕР					
	код структурного подразделения	Дебет корреспондирующий счет, субсчет	код валютного учета	Кредит	Сумма, руб. коп.
Выдать _____ (фамилия, имя, отчество)					
Основание: _____					
Сумма _____ руб. _____ коп.					
Приложение _____					
Руководитель организации _____ (подпись) _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)					
Главный бухгалтер _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)					
Получил _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)					
" " г. Подпись _____ руб. _____ коп.					
По _____ (фамилия, имя, отчество)					
_____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)					
Выдал кассир _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)					

Рис. 4.3. Расходный кассовый ордер

Кассир выдает наличные деньги после проведения идентификации получателя наличных денег по предъявленному им паспорту или другому документу, удостоверяющему личность), либо по предъявленным получателем наличных денег доверенности и документу, удостоверяющему личность.

— При выдаче наличных денег по расходному кассовому ордеру 0310002 кассир подготавливает сумму наличных денег, подлежащую выдаче, и передает расходный кассовый ордер 0310002 получателю наличных денег для проставления подписи.

— Кассир пересчитывает подготовленную к выдаче сумму наличных денег таким образом, чтобы получатель наличных денег мог наблюдать за его действиями, и выдает получателю наличные деньги.

— После выдачи наличных денег по расходному кассовому ордеру 0310002 кассир подписывает его.

Методика заполнения расходного кассового ордера представлена в таблице 4.3.

Таблица 4.3

Методика заполнения расходного кассового ордера

Реквизит документа	Заполнение поля
Номер документа	Номер по порядку
Дата составления	Дата выдачи денег
Корреспондирующий счет	Счет, в дебет которого относится выдаваемая сумма
Кредит	Счет 50
Сумма	Сумма выдаваемых денежных средств (цифрами)
Выдать	ФИО физического или наименование юридического лица, получающего деньги
Основание	Содержание операции по выдаче денег (например: «выдано в подотчет», «сдана выручка в банк» и т.д.)
Сумма	Сумма выданных денег — прописью, с большой буквы, пустое место прочеркивается
Приложение	Реквизиты документа (название, номер и дата), по которому выдаются деньги (заявление сотрудника, квитанция банка, платежная ведомость и т.д.)
Получил	Получатель денег прописью пишет полученную сумму, пустое место прочеркивается
По	Реквизиты документа, удостоверяющего личность получателя денег

По аналогии с приходным кассовым ордером выписанный расходный ордер регистрируется в «Журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов» (форма КО-3) и подшивается к отчету кассира (отрывной лист Кассовой книги).

Необходимость оформления расходных кассовых ордеров возникает в следующих случаях:

- 1) выплата заработной платы и приравненных к ней платежей (премии, отпускные, пособия);
- 2) выдача денег под отчет сотрудникам организации;
- 3) сдача наличных денег в банк;
- 4) выплаты поставщикам (в пределах установленного лимита);
- 5) выплаты учредителям.

При оформлении расходных кассовых ордеров в бухгалтерии аптечной сети фиксируется следующая корреспонденция счетов (таблица 4.4).

Таблица 4.4

Типовые расходные кассовые операции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Выплачена зарплата из кассы	70	50
Выдано под отчет на хозяйственные расходы	71	50
Выданы дивиденды учредителям	75	50
Переданы деньги инкассатору или проведена самоинкассация	57	50
Оплачена задолженность поставщикам из кассы	60	50

Ведение кассовой книги

Все поступления и выдачи наличных денег из кассы организации учитываются кассиром в кассовой книге (ф. 1КО-4). Каждая организация ведет только одну кассовую книгу, которая должна быть прошнурована и опечатана сургучной или мастичной печатью. Листы кассовой книги должны быть пронумерованы, и общее количество листов заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера организации.

Записи в кассовую книгу производятся кассиром сразу после получения или выдачи денег по каждому кассовому ордеру или другому заменяющему его документу. Записи ведутся в двух экземплярах через копировальную бумагу чернилами или шариковой ручкой. Первые экземпляры листов остаются в кассовой книге. Вторые экземпляры листов отрывные и служат отчетом кассира. Первые и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми номерами.

На каждом листе кассовой книги регистрируются кассовые операции за один день. Первой записью на листе регистрируется остаток наличных средств в кассе на конец предыдущего дня (периода). Каждая последующая запись содержит сведения о проведенной операции: номер приходного либо расходного документа, содержание операции согласно ордеру, сумма прихода или сумма расхода, номер корреспондирующего счета.

Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операции за день (отдельно по приходу и по расходу), выводит остаток денег в кассе на конец дня и передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира отрывной лист кассовой книги вместе с прилагаемыми приходными и расходными кассовыми документами. Бухгалтер организации проверяет записи кассира, принимает приходные и расходные документы, о чем расписывается в кассовой книге. Кассовая книга должна вестись с начала календарного года по нарастающей. В следующем году заводится новая книга на целый год. Она представляет собой журнал из пятидесяти или ста страниц. На титульном листе пишется срок действия данной книги. Если одного журнала в году оказалось мало, то заводится еще один — записи продолжают в хронологической последовательности и не прерываются. На новой заведенной книге указывается дата начала и окончания

ее ведения. Таким образом, будет легко определить последовательность кассовых книг. Обычно приобретается уже готовая книга с расчерченными графами и столбцами, напечатанная в типографии. Возможен и электронный вариант. Все листы книги сразу нумеруются, то есть на чистом листе уже имеется проставленный номер. Все записи в кассовую книгу вносит кассир. Именно он выдает и принимает денежные средства и все это подтверждает записью в журнале. Он должен подписать заполненный лист, тем самым неся всю ответственность за выполненные операции. В конце рабочего дня кассир передает в бухгалтерию остаток денежных средств и все первичные документы — приходные и расходные ордера. Бухгалтер также подписывает лист из книги. Если отсутствует главный бухгалтер, то его заменяет руководитель. Такая процедура повторяется каждый день.

Основные реквизиты кассовой книги:

1. Полное наименование предприятия или организации; фамилия, имя и отчество индивидуального предпринимателя.
2. Период времени, на который она заводится, — год или конкретная дата в случае, если книг несколько.
3. Если речь идет о подразделении — наименование подразделения.
4. ОКПО (**Общероссийский классификатор предприятий и организаций (ОКПО)** — государственный классификатор хозяйствующих субъектов Российской Федерации. Объектами классификации ОКПО являются юридические лица, индивидуальные предприниматели, филиалы, представительства, организации, осуществляющие свою деятельность без образования юридического лица).

Форма кассовой книги представлена на рисунке 4.4.

Касса за " 17 " мая 2011 г. Лист 35

Номер документа	От кого получено или кому выдано	Номер корреспондирующего счета, субсчета	Приход, руб. коп.	Расход, руб. коп.
1	2	3	4	5
Остаток на начало дня			200,50	х
12	от Субботина Р.С.	71	600	
13	от ООО "Экспедит"	66	20000	
25	Филиппову Н.В.	73		1600
26	Гасарину М.В.	73		2000
Итого за день			20600	3600
Остаток на конец дня			17200,5	х
в том числе на заработную плату, выплаты социального характера и стипендии			-	х

Кассир Сорокина Т.В. Сорокина
(подпись) (расшифровка подписи)

Записи в кассовой книге проверил и документы в количестве два (два) приходных и два (два) расходных

бухгалтер Федорова Л.С. Федорова
(подпись) (расшифровка подписи)

Рис. 4.4. Кассовая книга

Операции за одни сутки, как приходные, так и расходные, вносятся на одной странице. После каждого рабочего дня подбивается итог, сводится остаток. Все это подтверждается отчетом кассира или лица, занимающегося выдачей и приемом наличных денежных средств. На каждом из листов есть две части с линией для отрыва. Первая часть — непосредственно страница книги, которую заполняют данными об операциях, вторая часть — отчет кассира. Если согнуть лист по линии отрыва, то можно одновременно заполнять обе части под копирку. То есть на вкладном листе пишут шариковой ручкой, а на отрывном копируется такая же запись. По линии лист разрезают, первая его часть должна быть подшита, а к отчету прилагаются документы, подтверждающие операции, — оправдательные документы. Вверху страницы проставляется дата, месяц и год, а также номер листа кассовой книги.

Алгоритм заполнения кассовой книги

1. Заполнение графы «Остаток на начало дня», здесь указывается сумма, оставшаяся в кассе на начало дня. Ее размер переносится с предыдущей страницы — графа «Остаток на конец дня».
2. Графа «Номер документа» — порядковый номер кассового ордера.
3. Графа 2 посвящена тому, от кого получен или кому выдан данный документ. Необходимо внести информацию о физическом лице — его ФИО — или информацию о юрлице — «наименование».
4. Номер субсчета или корреспондирующего счета. Примером могут быть: 51 — расчетный счет, 70 — заработная плата, 62 — покупатели и заказчики. Индивидуальным предпринимателям не надо заполнять данные этой графы.
5. Строки «Приход» и «Расход», в них необходимо проставить сумму средств в рублях цифрами, через запятую указывают копейки. Например, сумма выданных средств выглядит так: 129,05. Каждую операцию необходимо фиксировать немедленно после фактического ее осуществления и делать это только на основе первичного документа.
6. Графа «Перенос» содержит в себе сумму операций всех предыдущих строк.
7. В конце нужно подсчитать и заполнить графу «Итого за день». Отдельно для полученных средств и отдельно — выданные деньги.
8. «Остаток на конец дня». Сумма остатка на начало дня и приходных операций за вычетом сумм расходных операций. **Сумма в книге должна совпадать с фактическим состоянием — наличными в кассе.**
9. Строки, оставшиеся незаполненными, перечеркиваются ручкой, чтобы нельзя было дополнить пустые поля. Делается это буквой Z.
10. В конце страницы вносятся фамилии бухгалтера и кассира. Они ставят свои подписи. Обязательно указывается количество полученных приходных и расходных ордеров.

Если в данный день операций с наличными не было проведено, то книга не заполняется, а остаток на конец дня без изменений переносится на следующий день.

Правила исправлений в кассовой книге

1. Нельзя вырывать листы, подтирать лезвием или пользоваться штрихом.
2. Если описка не влечет изменение остатков за какой-либо период, то необходимо сделать так: аккуратно перечеркнуть неправильные сведения, рядом написать правильную информацию. Исправление должно быть заверено двумя подписями — самого кассира и главного бухгалтера.
3. Если на листе есть несколько исправлений, на каждое из них ставятся обе подписи.
4. Если ошибка меняет оборот денежных средств и не может быть исправлена зачеркиванием, то перечеркивается весь лист и пишется слово «аннулировано». Затем заполняется новый лист с правильными сведениями. Руководитель или главбух собирает комиссию, несущую ответственность за корректировку. Составляется бухгалтерская справка, где описывается ошибка и ее исправление.

Инвентаризация кассы

Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств».

Цель инвентаризации кассы — проверка правил хранения наличных денег, оформления первичной и вторичной учетной документации, соответствие остатка в кассовой книге фактическому остатку в кассе.

Проведение инвентаризации обязательно в случаях:

- при смене кассира;
- при выявлении недостат и хищений;
- перед составлением годовой отчетности.

В остальных случаях сроки проведения инвентаризации устанавливает руководитель организации в приказе о проведении инвентаризации, также в приказе назначается комиссия для проведения инвентаризации (представители руководства, бухгалтерии, службы аудита). Инвентаризация начинается с проверки соответствия учетного остатка, отраженного в отчете кассира, фактическому наличию денег в кассе. Если фактический остаток больше учетного, то в кассе имеется излишек, который должен быть признан в составе внереализационных доходов организации. В обратном случае — в кассе недостача, которая должна быть взыскана за счет кассира.

По результатам инвентаризации составляется акт по форме ИНВ-15, на основании которого в бухгалтерии делают проводки: Дебет 50 Кредит 91-1 — на сумму излишка Дебет 94 Кредит 50 — на сумму недостачи Дебет 73 Кредит 94 — недостача отнесена на кассира.

Журнал кассира-операциониста

В аптечных организациях может быть несколько операционных касс. Учет денежных средств, проходящих через операционную кассу, ведется в журнале кассира-операциониста (унифицированная форма

КМ-4 утверждена постановлением Госкомитета статистики от 25.12.1998 № 132).

Журнал заполняется ежедневно ответственным работником — кассиром (провизором, фармацевтом). Журнал заполняется шариковой/чернильной ручкой синего цвета без помарок. Если имеет место исправление, то надпись о нем, сделанная кассиром, должна быть заверена директором и главным бухгалтером. Журнал перед началом его ведения должен пройти регистрацию в ИФНС. Перед этим все его листы пронумеровывают и прошнуровывают. Журнал заполняется кассиром сразу же после снятия Z-отчета с кассовой машины. Финальный отчет должен сниматься кассиром по окончании работы на ККМ.

В случае, если отчет был утерян или уничтожен до отражения его показателей в журнале, то восстановить данные можно путем снятия данных с ККТ.

Вопросы для самоподготовки

1. Дайте определение понятию «кассовые операции», приведите примеры.
2. Опишите основные принципы работы с наличными денежными средствами.
3. Раскройте понятие «приходные кассовые операции», приведите примеры, опишите документальное оформление приходных кассовых операций.
4. Раскройте понятие «расходные кассовые операции», приведите примеры, опишите документальное оформление расходных кассовых операций.
5. Правила ведения кассовой книги и алгоритм ее посменного заполнения. Книга кассира-операциониста.
6. Инвентаризация и ревизия кассы.

Тестовые задания для контроля усвоения материала по разделу «Кассовые операции»

1. **Лимит остатка кассы в аптечной сети утверждается (один вариант ответа):**
 - а) ИФНС по месту регистрации юридического лица;
 - б) отделением банка, с которым заключен договор на обслуживание расчетного счета;
 - в) юридическим лицом самостоятельно;
 - г) юридическим лицом по согласованию с банком, с которым заключен договор банковского счета.
2. **Наличные расчеты между аптечной сетью и поставщиком в рамках одного договора ограничены (один вариант ответа):**
 - а) 1 млн. руб.;
 - б) 2 млн. руб.;

- в) 100 тыс. руб.;
- г) 10 тыс. руб.

3. Оформлять кассовые операции не обязаны (один вариант ответа):

- а) аптечные организации на общей системе налогообложения;
- б) аптечные организации на упрощенной системе налогообложения;
- в) аптечные организации, являющиеся плательщиками единого налога на вмененный доход;
- г) индивидуальные предприниматели.

4. Операции по поступлению денежных средств в кассу оформляются (несколько вариантов ответа):

- а) расходным кассовым ордером;
- б) приходным кассовым ордером;
- в) расчетно-платежной ведомостью;
- г) оборотно-сальдовой ведомостью.

5. Операции по поступлению денежных средств в кассу регистрируются в (несколько вариантов ответа):

- а) бухгалтерском балансе;
- б) журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов;
- в) кассовой книге;
- г) не регистрируются.

6. Операции по выдаче денежных средств из кассы регистрируются в (несколько вариантов ответа):

- а) бухгалтерском балансе;
- б) журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов;
- в) кассовой книге;
- г) не регистрируются.

7. На одном листе кассовой книги регистрируются операции (один вариант ответа):

- а) за один рабочий день;
- б) за одну смену кассира-операциониста;
- в) за один рабочий день бухгалтерии;
- г) за один календарный год.

8. Отрывная часть листа кассовой книги называется (один вариант ответа):

- а) вкладыш;
- б) копия;
- в) отчет кассира-операциониста;
- г) отчет кассира.

9. Инкассация является (один вариант ответа):

- а) приходной кассовой операцией;
- б) расходной кассовой операцией;
- в) не является кассовой операцией;
- г) не проводится в аптечных сетях.

10. Выплата заработной платы является (один вариант ответа):

- а) приходной кассовой операцией;
- б) расходной кассовой операцией;
- в) не является кассовой операцией;
- г) не проводится в аптечных сетях.

11. Возврат неизрасходованных денежных средств подотчетными лицами в соответствии с поданным авансовым отчетом является (один вариант ответа):

- а) приходной кассовой операцией;
- б) расходной кассовой операцией;
- в) не является кассовой операцией;
- г) не проводится в аптечных сетях.

12. Расчет с поставщиком за поставку лекарственных препаратов за наличные денежные средства является (один вариант ответа):

- а) приходной кассовой операцией;
- б) расходной кассовой операцией;
- в) не является кассовой операцией;
- г) не проводится в аптечных сетях.

13. Выплата заработной платы сотрудникам (20 чел.) аптечной сети оформляется (один вариант ответа):

- а) 20-ю расходными кассовыми ордерами;
- б) только одним расходным кассовым ордером;
- в) расходным кассовым ордером и расчетно-платежной ведомостью;
- г) только расчетно-платежной ведомостью.

14. Приходные и расходные кассовые документы оформляет (один вариант ответа):

- а) заведующий аптекой;
- б) провизор (фармацевт);
- в) бухгалтерия и кассир;
- г) подотчетное лицо.

Раздел 5. БЕЗНАЛИЧНЫЕ РАСЧЕТЫ В ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АПТЕЧНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Для современных фармацевтических организаций особое значение приобретает оптимизация финансовой логистики. Крупные аптечные сети и предприятия оптовой торговли лекарственными препаратами ежедневно отправляют и получают денежные средства в оплату товаров и услуг. Снизить трудозатраты бухгалтерии и администрации фармацевтических компаний возможно при использовании безналичной формы расчетов. Кроме того, перевод части расчетов в безналичную форму позволяет снизить нагрузку на кассиров предприятия и снизить максимальный лимит хранения денежных средств в кассе предприятия.

Безналичные расчеты — это расчеты, осуществляемые без использования наличных денег, посредством перечисления денежных средств по счетам в кредитных учреждениях и зачетов взаимных требований.

Безналичные расчеты — это расчеты, совершаемые путем перевода банками средств по счетам клиентов, на основе платежных документов, составленных по единым стандартам и правилам. Безналичные расчеты осуществляются через кредитные организации и (или) Банк России по счетам, открытым на основании договоров банковского счета (субсчета), если иное не установлено законодательством и не обусловлено используемой формой расчетов.

Таким образом, перевод расчетов в безналичную форму способствует увеличению скорости расчетов, снижению издержек обращения и уменьшению рисков утраты денежных средств при расчетах.

Необходимым условием для осуществления юридическим лицом безналичных расчетов является наличие расчетного счета в банке и договора расчетно-кассового обслуживания. Перечень документов, необходимых для заключения этих договоров, представлен на рисунке.

Для заключения договора организация представляет в банк следующие документы:

- Заявление
- Карточка с образцами подписей и оттиска печати
- Копии учредительных документов
- Свидетельство о регистрации
- Свидетельство о постановке на налоговый учет

Рис. 5.1. Перечень документов
для заключения договора банковского счета и РКО

На данный момент большинство расчетов фармацевтических организаций осуществляется в безналичной форме. Помимо трудозатратности и рискованности наличных расчетов одним из определяющих факторов является ограничение на наличные расчеты по одному договору свыше 100 000 рублей. Таким образом, система безналичных платежей представляется наиболее выгодной. Основные принципы системы представлены ниже.

Документальность. Платежи со счетов производятся банковскими или другими расчетными учреждениями только по письменному распоряжению клиента либо по приказу судебных или иных органов, которым законодательно предоставлено данное право. Распоряжение о списании средств со счета может быть дано путем выписки документа единой формы, содержащего приказ (поручение) о списании средств, или в форме согласия оплатить предъявленное требование (акцепт).

Срочность. Этот принцип относится, в основном, к порядку и срокам обработки документов банковскими учреждениями, срокам списания и зачисления средств на счета. Банк России устанавливает сроки безналичных расчетов. В частности, общий срок безналичных расчетов не должен превышать двух операционных дней в пределах субъекта Российской Федерации и пяти операционных дней в пределах Российской Федерации.

Обеспеченность платежа. Этот принцип подразумевает осуществление платежей со счета в пределах имеющихся на нем сумм. Все документальные поручения о списании средств со счета исполняются банком в соответствии с очередностью списания денежных средств.

Свобода выбора форм безналичных расчетов. Действующим законодательством установлены несколько форм расчетов и видов платежей, которые организации-контрагенты могут выбирать по своему усмотрению: расчеты платежными поручениями, расчеты по аккредитиву, расчеты чеками, расчеты по инкассо. Каких-либо ограничений со стороны банка по выбору форм расчетов не допускается.

Унификация платежных документов. Законодательно установлено, что расчетные документы оформляются на бланках единой формы в бумажном или электронном видах.

Расчетные документы должны содержать следующие реквизиты:

- наименование расчетного документа;
- номер расчетного документа, число, месяц, год его выписки;
- вид платежа;
- наименование плательщика, номер его счета, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН), наименование и местонахождение банка плательщика, его банковский идентификационный код (БИК), номер корреспондентского счета или субсчета;
- наименование получателя средств, номер его счета, ИНН, наименование и местонахождение банка получателя средств, его БИК, номер корреспондентского счета или субсчета;
- назначение платежа;
- сумма платежа (цифрами и прописью);

- очередность платежа;
- подписи уполномоченных лиц и оттиск печати (в установленных случаях).

Отсутствие возможности коррекции. Исправления, поправки и подчистки, а также использование корректирующей жидкости в расчетных документах не допускаются.

Наличие срока действия платежных документов. Расчетные документы действительны к предъявлению в течение 10 календарных дней, не считая дня их выдачи.

Обязательная система идентификации представителя юридического лица в отделении банка и электронных платежных формах. Для идентификации представителей организации в банке заводится банковская карточка. Главными реквизитами данного документа являются первая и вторая подписи. Подписи соответствуют подписям руководителя юридического лица и главного бухгалтера. В случае, если главный бухгалтер отсутствует, то регистрируется только первая подпись. Форма банковской карточки представлена на рис. 5.2.

ООО «Ваше наименование» (сокращенное наименование владельца счета)		№ банковского счета						
первая подпись	Фамилия, имя, отчество	образец подписи	Срок полномочий					
	Иванов							
	Иван							
	Иванович							
вторая подпись	Лицо, наделенное правом							
	второй подписи,							
	отсутствует							
Дата заполнения	«__» _____ 20__ г.		Образец оттиска печати					
Подпись клиента								
Место для удостоверительной надписи о свидетельствовании подлинности подписей		Выданы денежные чеки						
		дата	с №	по №	дата	с №	по №	

Рис. 5.2. Банковская карточка

Важным элементом документа также является оттиск печати юридического лица. Защита от несанкционированных действий с расчетным счетом юридического лица состоит, в том числе, в том, что при обращении представителя юридического лица в отделение банка операционист сверяется с данной карточкой.

Возможность автоматизации расчетов. Кредитные организации предоставляют услуги по автоматизации расчетно-кассового обслуживания, что экономит трудозатраты сотрудников предприятия и ускоряет расчеты. **Безналичные расчеты способствуют уменьшению издержек обращения в виде дополнительных затрат на печать, хранение, перевозку, пересчет огромного количества денежных знаков, которые потребовались бы при расчетах наличными деньгами.**

Для осуществления безналичных расчетов денежные средства, поступившие от продажи товаров, должны перейти в безналичную форму. Алгоритм данного перехода представлен на схеме (рис. 5.3).

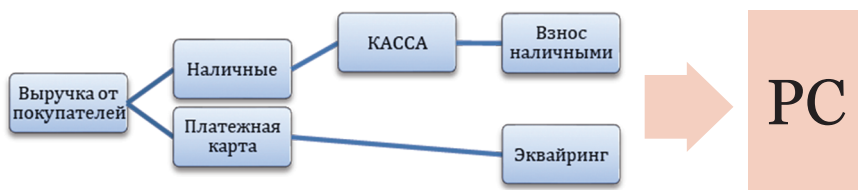


Рис. 5.3. Схема перевода выручки в безналичную форму

Таким образом, денежные средства от населения попадают на расчетный счет двумя путями. При наличном расчете деньги попадают в кассу предприятия, затем через систему инкассации или самоинкассации на основании «Объявления на внос наличными» (рис. 5.4) вносятся в банк и поступают на расчетный счет.

На основании объявления на внос наличными операционист банка удостоверяет намерение представителя компании внести на свой расчетный счет денежные средства. По сути это распоряжение кассиру банка принять от представителя юридического лица денежные средства. На сегодняшний день денежные средства появляются на расчетном счете вносителя почти моментально. Процесс перевода выручки в безналичную форму может быть сопряжен с понятием инкассации.

Объявление на взнос наличными		Код формы документа по ОКУД	
ОБЪЯВЛЕНИЕ № _____		0402001	
* * * 20__ года			
ДЕБЕТ			
От кого _____	счет № _____	Сумма цифрами	
КРЕДИТ			
Получатель _____	счет № _____		
ИНН _____	КПП _____	в том числе по символам:	
р/счет № _____	ОКАТО _____		
Наименование банка-внесителя _____	БИК _____	символ	сумма
Наименование банка-получателя _____	БИК _____		
Сумма прописью _____			
Источник поступления _____		руб. _____ коп. (цифрами)	
Подпись клиента _____		Бухгалтерский работник _____	
		Кассовый работник _____	

КВИТАНЦИЯ № _____		Код формы документа по ОКУД	
0402001			
* * * 20__ года			
Для зачисления на счет №			
От кого _____		Сумма цифрами	
Получатель _____			
ИНН _____	КПП _____		
р/счет № _____	ОКАТО _____		
Наименование банка-внесителя _____	БИК _____		
Наименование банка-получателя _____	БИК _____		
Сумма прописью _____			
Источник поступления _____		руб. _____ коп. (цифрами)	
место печати (штампа) _____		Бухгалтерский работник _____	
		Кассовый работник _____	

ОРДЕР № _____		Код формы документа по ОКУД	
0402001			
* * * 20__ года			
ДЕБЕТ			
От кого _____	счет № _____	Сумма цифрами	
КРЕДИТ			
Получатель _____	счет № _____		
ИНН _____	КПП _____	в том числе по символам:	
р/счет № _____	ОКАТО _____		
Наименование банка-внесителя _____	БИК _____	символ	сумма
Наименование банка-получателя _____	БИК _____		
Сумма прописью _____			
Источник поступления _____		руб. _____ коп. (цифрами)	
Бухгалтерский работник _____		Кассовый работник _____	

Рис. 5.4. Объявление на взнос наличными

Инкассация (с итальянского «класть в ящик») — сбор и перевозка наличных денежных средств между организациями и их подразделениями. Должностное лицо, в обязанности которого входит инкассация, называется **инкассатором**. Инкассация проводится в соответствии с договором, заключенным между юридическим лицом и банком, в котором оно обслуживается, и является платной услугой.

Инкассация проводится по утвержденным правилам (Положение Банка России от 24 апреля 2008 г. № 318-П «О порядке ведения кассовых операций и правилах хранения, перевозки и инкассации банкнот и монеты Банка России в кредитных организациях на территории Российской Федерации»).

Основные правила инкассации:

1. Инкассаторские работники перед выездом на маршрут инкассации наличных денег получают порожние сумки, доверенности на перевозку наличных денег, инкассацию наличных денег, штамп, ключи и явочные карточки 0402303.

2. Перед получением в организации сумки с наличными деньгами инкассаторский работник предъявляет кассовому работнику организации документы, удостоверяющие личность, и доверенности на перевозку наличных денег, инкассацию наличных денег, явочную карточку 0402303 и порожнюю сумку.

3. Кассовый работник организации предъявляет инкассаторскому работнику образец пломбы, передает сумку с наличными деньгами, а также накладную к сумке 0402300 и квитанцию к сумке 0402300.

4. При приеме в организации сумки с наличными деньгами инкассаторский работник в присутствии кассового работника организации проверяет целостность сумки и пломбы, соответствие пломбы имеющемуся образцу, правильность заполнения накладной к сумке 0402300 и квитанции к сумке 0402300.

5. После заполнения кассовым работником организации явочной карточки 0402303 инкассаторский работник в присутствии кассового работника организации проверяет соответствие сумм наличных денег, предоставленных в явочной карточке 0402303, накладной к сумке 0402300 и квитанции к сумке 0402300, номера сумки, указанного в явочной карточке 0402303, накладной к сумке 0402300 и квитанции к сумке 0402300, номеру принимаемой сумки с наличными деньгами.

6. При приеме сумки с наличными деньгами инкассаторский работник подписывает квитанцию к сумке 0402300, проставляет оттиск штампа, дату приема сумки с наличными деньгами и возвращает квитанцию к сумке 0402300 кассовому работнику организации.

7. На сумку с наличными деньгами, подлежащую сдаче в кредитную организацию, ВСП, в организации составляется препроводительная ведомость к сумке 0402300.

8. Далее в отделении банка, которое обслуживает юридических лиц, денежные средства учитываются, проверяются и вносятся на расчетный счет аптечной сети.

Формы документов, применяемых при инкассации, приведены в Приложении 7 к Указанию Банка России от 30 июля 2014 г. № 3352-У «О формах документов, применяемых кредитными организациями на территории Российской Федерации при осуществлении кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России, банкнотами и монетой иностранных государств (группы иностранных государств), операций со слитками драгоценных металлов, и порядке их заполнения и оформления».

На уровне аптечной организации провизор подписывает три документа: препроводительную ведомость, накладную к сумке и квитанцию к сумке. Квитанция возвращается клиенту и служит подтверждением инкассации. В каждом из этих документов содержится описание сдаваемых денег. Фрагмент описи представлен на (рис. 5.5).

Опись сдаваемых наличных денег		
Номинал банкнот, монеты	Количество сдаваемых банкнот, монеты (в листах, штуках)	Сумма цифрами
1	2	3
5000	12	60000
1000	68	68000
500	32	16000
100	5	500

Рис. 5.5. Фрагмент описи сдаваемых наличных денег

Наряду с традиционной инкассацией банки предлагают услугу самоинкассации по алгоритмам, представленным ниже (рис. 5.6).



Рис. 5.6. Системы самоинкассации

Стоит отметить удобство и рентабельность таких способов для субъектов малого предпринимательства, но вместе с тем — неприменимость таких систем для крупных дистрибьюторов и аптечных сетей.

В современных аптечных сетях доля оплаты по безналичному расчету стремительно растет. Оплата осуществляется при соответствующем аппаратном оснащении автоматизированных рабочих мест. Терминалы безналичной оплаты могут быть интегрированы в POS-терминал и обобщены с контрольно-кассовой техникой (ККТ) или принтером документов.

Процесс продажи товаров, работ, услуг при оплате с помощью платежных пластиковых карт называется эквайрингом.

Эквайринг — деятельность кредитной организации, включающая в себя осуществление расчетов с предприятиями торговли (услуг) по операциям, совершаемым с использованием банковских карт.

Банк-эквайер — кредитная организация, которая осуществляет расчеты с организациями торговли по операциям, совершаемым с использованием платежных карт, и (или) выдает наличные денежные средства держателям платежных карт, не являющимся клиентами указанной кредитной организации. Банк-эквайер необходим для осуществления финансовых транзакций путем взаимодействия с платежными системами.

Чтобы принимать в оплату пластиковые карты, необходимо заключить с банком договор эквайринга, в котором оговаривается порядок обеспечения организации техническими средствами. Продажа оформляется выпиской товарных чеков (слипов), которые прокатываются на специальных устройствах. (рис. 5.6). В слипе указывают: имя держателя карты, номер карты, дату покупки, сумму, тип платежной системы (VISA, Mastercard и другие), адрес организации и другую информацию. Слип заполняется под копирку в 3-х экземплярах: первый — покупателю, второй — инкассатору, третий — в бухгалтерию организации вместе с кассовым отчетом. Покупатель расписывается в слипе, его подпись сверяется кассиром с подписью на карте.

000 "Тестовый магазин" ул. Тестовая			
Смена: 7	ЖЛ/З:	-по-	
Номер кассы: 1	ИНН: 123456789000		
Кассир: Test Trs 111			
ЧЕК ПРОДАЖИ 4 20-01-2016 11:54			
Хлеб РЯБИЙ 18.00 1 18.00			
БАНКОВСКАЯ КАРТА =18.00			
СПАСИБО ЗА ПОКУПКУ!			
Итого без скидки 18.00			
Скидка 0.00			
Итого к оплате 18.00			
СДАЧА =0.00			
Док N: 4 20-01-2016 11:54			
Спасибо за покупку!			
001.0007.200116.0004			

Номер сменя: 7	
Номер документа: 4	
Номер кассы: 1	
Имя кассира: Test Trs 111	
Банк России	
Номер терминала	10000001
Дата и время: Jan 20 11:54:53 MSK 2016	
Тип операции:	ПРОДАЖА
Сумма операции:	18.00
Номер карты:	9171
Тип карты:	VISA
Номер ссылки (RRN):	977261008418
Номер транзакции:	2
Код авторизации:	976286
Код ответа:	00
ОДОРБЕНО	
AID	A0000000041010
Подпись кассира	

Рис. 5.6. Слип и чек

Реализация при оплате пластиковыми карточками фиксируется при помощи контрольно-кассовой техники.

Последовательность действий провизора при оплате товаров аптечного ассортимента платежной картой:

- активирует карточку покупателя при помощи терминала, информация о карточке мгновенно передается в процессинговый центр;
- после проверки текущего остатка на счете в двух экземплярах распечатывается слип, в котором должны расписаться и покупатель, и продавец;
- экземпляр слипа, подписанный продавцом, выдается покупателю. Второй же экземпляр (с подписью покупателя) остается продавцу. Продавец должен сверить представленный на карте образец подписи с подписью на слипе;
- продавец обязан применять при подобных операциях ККМ и выдавать покупателю кассовый чек.

Расчеты, производимые платежными картами, пробиваются на отдельную секцию ККМ и отражаются отдельно в Z-отчете как сумма безналичной выручки. В свете этого суммы наличных денежных средств, сданных кассиром в конце дня, не совпадают с показаниями счетчика ККТ на сумму выручки от продажи с использованием пластиковых карт. Поэтому сумма выручки, полученной с использованием платежных карт, отражается в графе 13 «сдано (оплачено) по документам» в журнале кассира-операциониста (форма КМ-4). Заполняя кассовую книгу, бухгалтер на эту сумму не выпиывает приходный кассовый ордер, поскольку в этом случае организация не получает наличные деньги, а оправдательным документом станет выписка банка.

Виды безналичных расчетов

Расчеты осуществляются на основе документа «Положение о правилах осуществления перевода денежных средств» (утв. Банком России 19.06.2012 № 383-П).

Перевод денежных средств осуществляется в рамках следующих форм безналичных расчетов:

- расчетов платежными поручениями;
- расчетов по аккредитиву;
- расчетов инкассовыми поручениями;
- расчетов чеками;
- расчетов в форме перевода денежных средств по требованию получателя средств (прямое дебетование);
- расчетов в форме перевода электронных денежных средств.

Платежное поручение

Платежным поручением является распоряжение владельца счета (плательщика) обслуживающему его банку, оформленное расчетным документом, перевести определенную денежную сумму на счет получателя средств, открытый в этом или другом банке. Платежное поручение исполняется банком в срок, предусмотренный законодательством, или в более короткий срок, установленный договором банковского счета либо определяемый применяе-

мыми в банковской практике обычаями делового оборота. Платежные поручения принимаются банком в течение 10 дней со дня их выписки, не считая дня выписки, без исправления даты, обозначенной на документе.

Поступ. в банк плат.		Списано со сч. плат.		0401060	
ПЛАТЕЖНОЕ ПОРУЧЕНИЕ № 000289					
		Дата		Вид платежа	
Сумма прописью	Шесть тысяч сто двадцать рублей 45 копеек				
Платательщик		Сумма			
		Сч. №			
		БИК			
		Сч. №			
Банк плательщика		БИК			
Банк получателя		Сч. №			
Получатель		Сч. №			
		Вид оп.		01	
		Наз. пл.		Срок плат.	
		Код		Очер. плат.	
				5	
				Рез. поле	
Страховые взносы за 2015 год.					
Назначение платежа					
Подпись			Отметка банка		
М.П.					

Рис. 5.7. Платежное поручение

При этом с расчетного счета плательщика списываются денежные средства, указанные в платежном поручении, и направляются в банк получателя для зачисления на его расчетный счет. Платежные поручения принимаются в банк плательщика независимо от наличия денежных средств на счете плательщика. При отсутствии или недостаточности денежных средств на счете плательщика, а также если договором банковского счета не определены условия оплаты расчетных документов сверх имеющихся на счете денежных средств, платежные документы помещаются в картотеку по счету. Форма платежного поручения представлена на рис. 5.7.

Расчеты платежными поручениями имеют ряд достоинств по сравнению с другими формами расчетов:

- относительно простой и быстрый документооборот;
- ускорение движения денежных средств;
- возможность использовать данную форму расчетов при нетоварных платежах, что делает расчеты платежными поручениями наиболее перспективной формой расчетов.

Расчеты аккредитивами

Аккредитивная форма расчетов применяется в двух случаях: когда она установлена договором и когда поставщик переводит покупателя на эту форму расчетов в соответствии с положениями о поставщиках продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления.

Особенность аккредитивной формы расчетов состоит в том, что оплату платежных документов производят по месту нахождения поставщика сразу после отгрузки им продукции. Для совершения платежа покупатель обращается в учреждение банка с заявлением, содержащим просьбу отложить со своего счета денежные средства для платежа. Следовательно, при аккредитиве средства для оплаты приобретаемых товаров готовятся заранее, депонируются обычно на аккредитивном счете. Банк, открывший аккредитив (банк-эмитент) по поручению плательщика-покупателя, переводит средства в банк поставщика. Деньги на счет поставщика зачисляются только при выполнении всех условий, предусмотренных в аккредитиве.

Исполнение аккредитива производится непосредственно банком, обслуживающим поставщика — получателя денег.

При расчетах внутри страны аккредитив предназначен только для расчетов с одним поставщиком, его срок действия определяется в договоре между плательщиком и поставщиком.

Аккредитив представляет собой условное денежное обязательство, принимаемое банком (далее банк-эмитент) по поручению плательщика, произвести платежи в пользу получателя средств по предъявлении последним документов, соответствующих условиям аккредитива, или предоставить полномочия другому банку (далее исполняющий банк) произвести такие платежи.

Банком могут открываться следующие виды аккредитивов:

- покрытые (депонированные) и непокрытые (гарантированные);
- отзывные и безотзывные.

При открытии *покрытого аккредитива* банк-эмитент перечисляет за счет средств плательщика или предоставленного ему кредита сумму аккредитива (покрытие) в распоряжение исполняющего банка на весь срок действия аккредитива.

Отзывным является аккредитив, который может быть изменен или отменен банком-эмитентом на основании письменного распоряжения плательщика без предварительного согласования с получателем средств и без каких-либо обязательств банка-эмитента перед получателем средств после отзыва аккредитива.

Безотзывный аккредитив применяется довольно часто, он обеспечивает твердое обязательство банка осуществлять выплаты по аккредитиву при выполнении всех его условий. Безотзывный аккредитив не может быть изменен или аннулирован без согласия поставщика, в пользу которого он открыт. Поставщик, правда, может досрочно отказаться от использования аккредитива, если это предусмотрено в условии, на котором он предоставлялся.

Получатель средств может отказаться от использования аккредитива до истечения срока его действия, если возможность такого отказа предусмотрена условиями аккредитива.

Аккредитив, открытый в банке поставщика, закрывается по истечении срока, о чем уведомляет банк-эмитент. Если возникают претензии к поставщику, то они рассматриваются участниками расчетной операции без вмешательства банка.

Преимущество такой формы расчетов — в отсутствии задержки оплаты продукции и услуг, деньги заранее приготовлены, и получатель средств уверен, что сразу, даже в день отгрузки, может получить полагавшиеся ему деньги.

Однако в расчетах непокрытыми аккредитивами существуют некоторые особенности: в исполняющем банке оплата продукции поставщику производится не за счет средств, забронированных заранее, а лишь в случае, если между банком-исполнителем и банком-эмитентом установлены корреспондентские отношения.

Расчеты чеками

Удобной формой расчетов для получателей средств являются расчеты по чекам из лимитированной чековой книжки. Преимущество этой формы расчетов заключается в том, что практически отгрузка продукции или товарно-материальных ценностей совпадает по времени с ее оплатой.

Расчеты чеками из лимитированных чековых книжек относятся к расчетным операциям по специальным счетам в банке. Бухгалтерский учет расчетов чеками из лимитированных чековых книжек осуществляется на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет 2 «чековая книжка».

Чек — это ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю. *Чекодателем* является лицо (юридическое или физическое), имеющее денежные средства в банке, которыми он вправе распоряжаться путем выставления чеков, *чекодержателем* — лицо (юридическое или физическое), в пользу которого выдан чек, плательщиком — банк, в котором находятся денежные средства чекодателя.

Порядок и условия использования чеков в платёжном обороте регулируются Гражданским кодексом Российской Федерации, а в части, им не урегулированной, — другими законами и устанавливаемыми в соответствии с ними банковскими правилами.

Прежде чем получить чековую книжку, предприятие вместе с заявлением о выдаче чековой книжки представляет платёжное поручение на сумму лимита, и в нижней части поручения делается надпись: «*За чековую книжку для расчетов с предприятиями*».

Чеки из лимитированных книжек подписываются руководителем учреждения и главным бухгалтером. При выборке товаров на месте разрешается подписывать чеки должностному лицу учреждения, которому выдается доверенность на получение товаров. В доверенности должны быть оговорены право на подписание чека должностным лицом и сумма, на кото-

рю разрешается приобрести товары. Если чек подписывается на основании доверенности должностным лицом учреждения, то оно должно на чеке перед подписью сделать надпись «По доверенности».

Чек из лимитированной книжки выдается поставщику одновременно с отпуском товаров или предоставлением услуг. В чеке обязательно указывается, какой организации и в уплату по какому счету или другому заменяющему его документу должна быть перечислена сумма по чеку.

Представление чека в банк, обслуживающий чекодержателя, для получения платежа считается предъявлением чека к оплате. Чекодатель не вправе отозвать чек до истечения установленного срока для его **предъявления** к оплате. Чеки действительны в течение 10 дней, не считая дня их выписки.

Корешок денежного чека

АБ 8080726

на _____ руб. _____ коп.

ДЕНЕЖНЫЙ ЧЕК ВЫДАН

в _____ 20 _____ года

(число) (месяц прописью)

(фамилия, имя, отчество)

(наименование, серия, номер документа)

доверяющего личность получателя

денежного чека, кем и когда выдан)

Подпись _____

ДЕНЕЖНЫЙ ЧЕК ПОЛУЧИЛ

в _____ 20 _____ года

(число) (месяц прописью)

(подпись)

ДЕНЕЖНЫЙ ЧЕК

АБ 8080726

на 294400 руб. 40 коп.

(сумма цифрами)

г. Санкт-Петербург 20 мая 2014 года

(место составления денежного чека) (число) (месяц прописью) (год)

(наименование учреждения банка)

Место печати чекодателя

ЗАПЛАТИТЕ Ивану Петрову

Ивану Петрову

Петрову Петру Петровичу

сумма прописью

подпись ✓ ✓

Рис. 5.8. Чек из лимитированной чековой книжки

Лимит чековой книжки ограничен суммой предварительно депонированных в банке средств на отдельном банковском счете.

Расчеты по инкассо

Расчеты по инкассо — это банковская операция, посредством которой банк по поручению и за счет клиента на основании расчетных документов осуществляет действия по получению от плательщика платежа. Расчеты по инкассо производятся на основании платежных требований и инкассовых поручений (рис. 5.9).

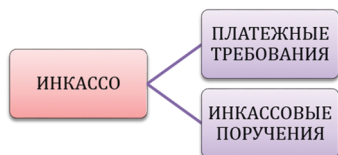


Рис. 5.9. Расчеты по инкассо

Платежные требования и инкассовые поручения предъявляются получателем средств (взыскателем) к счету плательщика через банк, обслуживающий взыскателя.

Банк — эмитент, принявший на инкассо расчетные документы, принимает на себя обязательство доставить их по назначению. Данное обязательство, а также порядок и сроки возмещения затрат по доставке расчетных документов отражаются в договоре банковского счета с клиентом.

Ответственный исполнитель исполняющего банка осуществляет контроль полноты и правильности заполнения реквизитов платежных требований и инкассовых поручений. Расчетные документы, оформленные с нарушением требований, подлежат возврату.

Если на счете плательщика недостаточно денежных средств, то платежные требования или инкассовые поручения помещаются в банковскую картотеку не оплаченных в срок расчетных документов. Оплата их производится по мере поступления денежных средств на счет плательщика в очередности, установленной законодательством.

Платежные требования применяются при расчетах за товары (работы, услуги), а также в иных случаях, предусмотренных договором плательщика с его контрагентом.

Платежное требование является расчетным документом, содержащим требования кредитора (получателя средств) по основному договору к должнику (плательщику) об уплате определенной денежной суммы через банк.

Расчеты посредством платежных требований могут осуществляться с предварительным акцептом и без акцепта плательщика. Срок акцепта определяется сторонами по основному договору. При этом срок для акцепта должен быть не менее пяти рабочих дней.

Платежное требование составляется на бланке установленной формы. Кроме реквизитов, которые должны содержать все расчетные документы, в платежном требовании указываются:

- условие оплаты;
- срок для акцепта;
- дата отсылки (вручения) плательщику предусмотренных договором документов в случае, если эти документы были отосланы (вручены) им плательщику;
- наименование товара (выполненных работ, оказанных услуг), номер и дата договора, номера документов, подтверждающих поставку товара (выполнение работ, оказание услуг), дата поставки товара (выполнения работ, оказания услуг), способ поставки товара и другие реквизиты — в поле «Назначение платежа».

Последний экземпляр платежного требования используется для извещения плательщика о поступлении платежного требования. Этот экземпляр платежного требования передается плательщику для акцепта не позже следующего рабочего дня со дня поступления в банк платежного требования. Передача платежных требований плательщику исполняющим

банком осуществляется в порядке, предусмотренном договором банковского счета.

Без акцепта платежными требованиями расчеты осуществляются:

- в случаях, установленных законодательством;
- в случаях, предусмотренных сторонами по основному договору, при условии предоставления банку, обслуживающему плательщика, права на списание денежных средств со счета плательщика без его распоряжения.

Для этого необходимо представить в банк заявление, составленное в произвольной форме и оформленное подписями должностных лиц, имеющих право подписи расчетных документов, и оттиском печати.

Плательщик обязан представить в обслуживающий банк сведения о кредиторе (получателе средств), который имеет право выставять платежные требования на списания денежных средств в безакцептном порядке, наименование работ, товаров и услуг, за которые будут производиться платежи, а также об основном договоре (дата, № и соответствующий пункт, предусматривающий право безакцептного списания).

Отсутствие условия о безакцептном списании денежных средств в договоре банковского счета или дополнительного соглашения к договору банковского счета, а также отсутствие сведений о кредиторе и иных вышеуказанных сведений является основанием для отказа банком в оплате платежного требования без акцепта. Данное платежное требование оплачивается в порядке предварительного акцепта со сроком для акцепта пять рабочих дней.

Все возникшие между плательщиком и получателем средств разногласия разрешаются в порядке, предусмотренном законодательством.

Инкассовое поручение является расчетным документом, на основании которого производится списание денежных средств со счетов плательщика в беспорном порядке.

Инкассовые поручения применяются:

- в случаях, когда беспорный порядок взыскания денежных средств установлен законодательством, в том числе органами, выполняющими контрольные функции;
- для взыскания по исполнительным документам;
- в случаях, предусмотренных сторонами по основному договору, при условии предоставления банку, обслуживающему плательщика, права на списание денежных средств со счета плательщика без его распоряжения.

При взыскании денежных средств на основании исполнительных документов инкассовое поручение должно содержать ссылку на дату и номер исполнительного документа, а также наименование органа, вынесшего решение, подлежащее принудительному исполнению.

Инкассовые поручения на взыскание денежных средств со счетов, выставленные на основании исполнительных документов, принимаются банком взыскателя с приложением подлинника исполнительного документа либо его дубликата.

Очередность платежей

В связи с тем, что по законодательству банк, обслуживающий фармацевтическое предприятие, обязан принять от плательщика документ независимо от наличия денежных средств на расчетном счете, вводится система очередности платежей. В 2013 году вступил в силу Федеральный закон от 02.12.2013 г. № 345-ФЗ «О внесении изменения в статью 855 части второй Гражданского кодекса Российской Федерации». Согласно пункту 2 новой редакции данной статьи, при недостаточности денежных средств на счете для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание денежных средств осуществляется в следующей очередности:

1) в первую очередь — по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств со счета для удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а также требований о взыскании алиментов;

2) во вторую очередь — по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими или работавшими по трудовому договору (контракту), по выплате вознаграждений авторам результатов интеллектуальной деятельности;

3) в третью очередь — по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), поручениям налоговых органов на списание и перечисление задолженности по уплате налогов и сборов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, а также поручениям органов контроля за уплатой страховых взносов на списание и перечисление сумм страховых взносов в бюджеты государственных внебюджетных фондов;

4) в четвертую очередь — по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований;

5) в пятую очередь — по другим платежным документам в порядке календарной очередности.

Таким образом, утратила силу шестая очередность платежей.

Вопросы для самоподготовки

1. Дайте определение понятию «безналичные расчеты». Определите преимущества и недостатки безналичных расчетов по сравнению с наличными.

2. Какие мероприятия должна провести аптечная сеть, чтобы формировать безналичные платежи? Договор банковского счета и расчетно-кассового обслуживания.

3. Назовите основные реквизиты безналичного платежного документа. Для чего необходима унификация платежных документов?

4. Назовите основные принципы системы безналичных платежных документов.

5. Инкассация: понятие, документы, основные функции провизора в системе инкассации выручки в аптеке.

6. Самоинкассация: понятие, виды, документы.

7. Платежное поручение: определение, основные реквизиты, правила заполнения, электронная форма платежного поручения, применение на практике.

8. Платежное требование: определение, основные реквизиты, правила заполнения, электронная форма платежного требования, применение на практике.

9. Аккредитив: понятие, порядок расчетов, применение на практике.

10. Расчеты по инкассо: виды, принцип расчетов, понятие акцепта, основные реквизиты, применение на практике.

**Тестовые задания для контроля усвоения материала
по разделу «Безналичные расчеты в финансово-хозяйственной
деятельности аптечной организации»**

1. Безналичные расчеты (один вариант ответа):

- а) могут осуществляться только с использованием электронных платежных систем;
- б) могут осуществляться только без использования электронных платежных систем;
- в) не используются в РФ.

2. Для формирования безналичных расчетов с поставщиками и их автоматизации необходимо (несколько вариантов ответа):

- а) заключить договор расчетно-кассового обслуживания;
- б) заключить договор банковского счета;
- в) заключить договоры банковского счета и расчетно-кассового обслуживания;
- г) безналичные расчеты в РФ можно осуществлять автоматически после регистрации юридического лица в ИФНС.

3. Для заключения договора банковского счета необходимы документы (несколько вариантов ответа):

- а) заявление;
- б) лицензия на фармацевтическую деятельность;
- в) свидетельство о государственной регистрации юридического лица;
- г) свидетельство о постановке на налоговый учет.

4. Срок действия платежных документов (несколько вариантов ответа):

- а) неограничен;
- б) ограничен одним банковским днем;
- в) составляет 10 дней;
- г) составляет один месяц.

-
- 5. Для внесения наличных денежных средств на расчетный счет банка необходимо оформить следующий документ (непосредственно в отделении банка) (один вариант ответа):**
- а) приходный кассовый ордер;
 - б) расходный кассовый ордер;
 - в) банковскую карточку;
 - г) объявление на взнос наличными.
- 6. Для снятия наличных с расчетного счета юридического лица используется следующий документ (один вариант ответа):**
- а) лимитированная чековая книжка;
 - б) расходный кассовый ордер;
 - в) чековая книжка;
 - г) отчет кассира.
- 7. Платежное поручение формируется по инициативе (один вариант ответа):**
- а) плательщика;
 - б) взыскателя;
 - в) налоговой инспекции;
 - г) по судебному решению.
- 8. Платежное требование формируется по инициативе (один вариант ответа):**
- а) плательщика;
 - б) взыскателя;
 - в) налоговой инспекции;
 - г) по судебному решению.
- 9. Инкассовое поручение формируется по инициативе (один вариант ответа):**
- а) плательщика;
 - б) взыскателя;
 - в) налоговой инспекции;
 - г) не является платежным документов в РФ.
- 10. Чековыми книжками в РФ пользуются (один вариант ответа):**
- а) физические лица;
 - б) юридические лица;
 - в) банки;
 - г) чеки не используются в РФ.

11. Для определения последовательности проведения платежных документов в картотеке одного расчетного счета используется (один вариант ответа):

- а) хронологическая последовательность;
- б) первыми будут отправлены меньшие суммы;
- в) первыми будут отправлены большие суммы;
- г) используется реквизит «очередность платежа».

12. Сколько видов очередности платежа используется в платежных документах (один вариант ответа):

- а) один;
- б) шесть;
- в) десять;
- г) пять.

Раздел 6. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ АПТЕЧНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Учет поступления основных средств

Основные средства — часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 мес., или обычный операционный цикл, если он превышает 12 мес. В соответствии с Приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

К основным средствам аптечной сети относятся: здания (нежилые помещения), сооружения, торговое оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, капитальные вложения в арендованные объекты основных средств, земельные участки. Основные средства, предназначенные исключительно для предоставления аптечной сетью за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности. Единицей учета основных средств является **инвентарный объект**.

Инвентарный объект представляет собой объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, составляющих единое целое, предназначенный для выполнения определенной работы.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается отдельно.

Срок полезного использования — период, в течение которого использование объекта основных средств приносит доход организации.

Срок полезного использования определяют при принятии объекта ОС к бухгалтерскому учету.

Для организации учета и обеспечения контроля за сохранностью основных средств каждому инвентарному объекту независимо от того, находится он в эксплуатации или нет, должен присваиваться при принятии его к бухгалтерскому учету соответствующий **инвентарный номер**. Присвоенный инвентарному объекту номер должен быть обозначен на нем путем прикрепления металлического жетона либо нанесен краской или каким-либо иным способом. Инвентарный номер, присвоенный объекту основных средств, сохраняется за ним на весь период его принадлежности к данной организации. Инвентарные номера списанных с бухгалтерского учета объектов ОС не присваиваются вновь принятым к бухгалтерскому учету объектам в течение 5 лет по окончании срока списания.

Таблица 6.1

Формы первичных документов для учета основных средств

Номер формы	Наименование формы
ОС-1	Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)
ОС-1а	Акт о приеме-передаче здания (сооружения)
ОС-1б	Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)
ОС-2	Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств
ОС-3	Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств
ОС-4	Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)
ОС-4а	Акт о списании автотранспортных средств
ОС-4б	Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)
ОС-6	Инвентарная карточка учета объекта основных средств
ОС-6а	Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств
ОС-6б	Инвентарная книга учета объектов основных средств
ОС-14	Акт о приеме (поступлении) оборудования
ОС-15	Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж
ОС-16	Акт о выявленных дефектах оборудования

Объект ОС, поступивший в фармацевтическую организацию в соответствии с договором аренды, может учитываться арендатором по инвентарному номеру, присвоенному арендодателем.

Первичный учет объектов основных средств ведется в аптечной организации на основании Постановления Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств» (таблица 6.1.).

На схеме (рис. 6.1) показана последовательность первичного и регистрационного учета объектов основных средств на примере аптеки.



Рис. 6.1. Последовательность первичного и регистрационного учета объектов основных средств на примере аптеки

Принятие объектов ОС к бухгалтерскому учету осуществляется на основании утвержденной руководителем организации соответствующей типовой формы № ОС-1 «Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)». Акт о приеме-передаче основных средств состоит из трех разделов.

Первый раздел заполняется на основании данных передающей стороны. Для объектов основных средств, бывших в эксплуатации, в нем указываются дата ввода в эксплуатацию, фактический срок полезного использования, сумма начисленной амортизации, остаточная стоимость объекта. В том

случае, если объект основных средств приобретается через розничную сеть, этот раздел не заполняется.

Второй раздел заполняет аптечная организация — получатель основного средства — только в своем экземпляре и указывает в нем первоначальную стоимость объекта, срок полезного использования, установленный организацией, способ начисления амортизации, норму амортизационных отчислений.

Третий раздел содержит краткую характеристику объекта основных средств.

Данные приема и исключения объекта из состава основных средств вносятся в инвентарную карточку либо книгу учета объектов основных средств (формы № ОС-6, № ОС-6а, № ОС-6б).

Согласно первичному документу о приемке объекта, на него открывают «Инвентарную карточку учета объекта основных средств» (форма № ОС-6) или «Инвентарную карточку группового учета объектов основных средств» (форма № ОС-6а). Если объектов основных средств в организации немного, делают запись в «Инвентарной книге учета объектов основных средств» (форма № ОС-6б). Заполнение инвентарной карточки (инвентарной книги) производится также на основе технического паспорта и других документов на приобретение, сооружение, перемещение и списание объектов основных средств.

Инвентарная карточка ведется на каждый отдельный объект или группу однотипных объектов основных средств, поступивших в эксплуатацию в одном календарном месяце и имеющих одно и то же производственно-хозяйственное назначение, техническую характеристику и стоимость.

Форма по ОКУД						Кол	
по ОКПО							
по ОКОФ							
амортизационной группы							
паспорта (регистрационный)							
заводской							
инвентарный							
принятия к бухгалтерскому учету							
списания с бухгалтерского учета							
Счет, субсчет, код аналитического учета							

Инвентарная карточка
учета объекта основных средств

Объект _____

(серия, тип постройки или номера, марка)

Номер документа	Дата составления

Место нахождения объекта основных средств _____

Организация-налогоплательщик _____ (наименование)

2. Сведения об объекте основных средств на дату принятия к бухгалтерскому учету

1. Сведения об объекте основных средств на дату переосвидетельствования

Дата		Документ о вводе в эксплуатацию			Фактический срок эксплуатации	Сумма начисленной амортизации (линии), руб.	Остаточная стоимость, руб.	Первоначальная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету, руб.	Срок полезного использования
выпуска (постройки)	последнего капитального, модернизации, реконструкции	наименование	номер	дата					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

3. Переоценка

Дата	Коэффициент пересчета (переоценки)	Восстановительная стоимость, руб.	Дата	Коэффициент пересчета (переоценки)	Восстановительная стоимость, руб.	Дата	Коэффициент пересчета (переоценки)	Восстановительная стоимость, руб.
1	2	3	1	2	3	1	2	3

4. Сведения о приеме, внутренних перемещениях, выбытии (списании) объекта основных средств

Документ, дата, номер	Вид операции	Наименование структурного подразделения	Остаточная стоимость, руб.	Фамилия, инициалы лица, ответственного за хранение
1	2	3	4	5

Справка: Участник долевой собственности _____ Доля в праве общей собственности, % _____

Рис. 6.2. Инвентарная карточка учета объекта основных средств

Необходимым условием правильного учета объектов основных средств является **единый принцип их оценки**. В учете используется 3 вида оценки основных средств:

- первоначальная;
- восстановительная;
- остаточная.

Основные средства принимают к учету по первоначальной стоимости. Формирование первоначальной стоимости основного средства зависит от характера поступления его в организацию. Изменение первоначальной стоимости основного средства допускается в случаях его достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации. Любая организация

имеет право не чаще 1 раза в год проводить переоценку однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. Сумма дооценки зачисляется в добавочный капитал организации. Если в результате переоценки стоимость объекта уменьшается, то сумма уценки относится на счет прибылей и убытков в качестве расходов.

Основные средства в процессе использования на предприятии постепенно изнашиваются, ветшают, теряют свои физические и технико-экономические свойства. В связи с этими потерями фармацевтической организации следует обеспечить накопление средств, необходимых для восстановления и приобретения новых объектов взамен окончательно непригодных. Такое накопление осуществляется путем включения в издержки обращения фармацевтической организации сумм отчислений, называемых амортизационными и соответствующими по величине износу основных средств.

Учет амортизации ОС

Амортизация — денежное выражение потери объектами основных средств своих физических и технико-экономических свойств.

По разнице между первоначальной стоимостью объекта основных средств (а в случае переоценки — восстановительной стоимостью) и суммой начисленных амортизационных отчислений определяется остаточная стоимость. Остаточная стоимость основных средств включается в итог актива баланса, тогда как на счетах основные средства учитываются по первоначальной или восстановительной стоимости, которую и называют ошибочно балансовой.

Амортизация объектов основных средств производится одним из следующих способов (рис. 6.3):

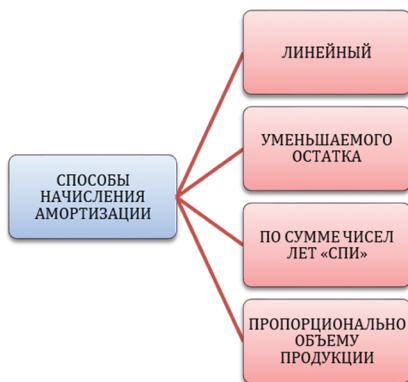


Рис. 6.3. Способы амортизации объектов основных средств

Последние три способа относятся к нелинейным способам погашения износа.

Линейный способ может применяться для объектов ОС, у которых главными факторами, ограничивающими срок их полезного использования, являются время использования и относительно постоянный объем выполняемых периодических работ (например, здания, торговое и холодильное оборудование и др.). При этом способе ежемесячные амортизационные отчисления производятся в одинаковых размерах в течение всего срока полезного применения.

Применение способа **уменьшаемого остатка**, как принято считать в мировой практике, позволяет организации в первые годы эксплуатации объекта основных средств, как правило, не требующего в указанное время ремонта, списывать на затраты большую часть амортизационных отчислений.

Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, который также относится к ускоренным, позволяет производить амортизационные отчисления в первые годы эксплуатации в значительно больших размерах, чем последующие. Указанный способ применяют для объектов ОС, стоимость которых уменьшается в зависимости от срока полезного использования; быстро наступает моральный износ; расходы на восстановление объекта увеличиваются с увеличением срока службы (например, вычислительная техника, средства связи).

Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) применяется в отношении основных средств, главным критерием которых является периодичность их эксплуатации (например, транспортные средства, оборудование для получения воды очищенной и др.).

Выбранные способы начисления амортизации по отдельным видам или группе однородных объектов основных средств должны быть закреплены в приказе по учетной политике предприятия.

Начисление амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества осуществляют в соответствии с нормой амортизации, определенной для данного объекта, исходя из его срока полезного использования и способа начисления амортизации.

Амортизационные отчисления **включают в издержки обращения**, таким образом уменьшая прибыль организации.

Амортизация не начисляется и стоимость не погашается по приобретенным объектам ОС стоимостью не более 10 000 руб., а также приобретенным изданиям (книги, брошюры и т.д.). Указанные объекты разрешается списывать на расходы на продажу по мере эксплуатации.

Обобщение информации по амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств, проводят на синтетическом пассивном счете 02 «Амортизация основных средств».

Кредитовое сальдо отражает сумму накопленного износа.

Кредитовый оборот связан с отражением хозяйственных операций по начислению амортизации, а дебетовый оборот — по списанию сумм накопленной амортизации выбывших объектов ОС.

Таблица 6.2

Корреспонденция счетов по начислению амортизации

Операция	Проводка	
	Дебет	Кредит
Начисление амортизации ОС	20, 23, 26, 44...	2
Переоценка (дооценка) амортизации	83	2
Переоценка (уценка) амортизации	2	83, 84
Списание амортизации ОС	2	01 субсчет «Выбытие (списание) основных средств»

По восстановительной стоимости основные средства оцениваются в результате их переоценки. Аптечная организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости.

При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта. Результаты проведенной по состоянию на первое число отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало следующего отчетного года.

— Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации.

☑ Дебет 01 «Основные средства» Кредит 83 «Добавочный капитал» — увеличение балансовой стоимости числящихся на балансе предприятия и введенных в действие в отчетном году основных средств до их восстановительной стоимости.

☑ Дебет 83 «Добавочный капитал» Кредит 02 «Амортизация основных средств» — увеличение суммы амортизации основных средств в результате переоценки.

— Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет уче-

та нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

☑ Дебет 01 «Основные средства» Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — увеличение балансовой стоимости числящихся на балансе предприятия и введенных в действие в отчетном году основных средств до их восстановительной стоимости.

☑ Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кредит 02 «Амортизация основных средств» — увеличение суммы амортизации основных средств в результате переоценки.

— Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток).

☑ Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кредит 01 «Основные средства» — уменьшение балансовой стоимости числящихся на балансе предприятия и введенных в действие в отчетном году основных средств до их восстановительной стоимости.

☑ Дебет 02 «Амортизация основных средств» Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — уменьшение суммы амортизации основных средств в результате переоценки.

Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток). Сумма, отнесенная на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток), должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации.

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации.

— Дебет 83 «Добавочный капитал» Кредит 01 «Основные средства» — уменьшение балансовой стоимости числящихся на балансе предприятий и введенных в действие в отчетном году основных средств до их восстановленной стоимости.

— Дебет 02 «Амортизация основных средств» Кредит 83 «Добавочный капитал» — уменьшение суммы амортизации основных средств в результате переоценки.

Выбытие ОС

Объекты основных средств могут выбывать из фармацевтической организации в результате следующих основных причин:

- продажи объекта другому юридическому или физическому лицу. Реализация оформляется одним из актов по форме № ОС-1, ОС-1а, ОС-1б;

- списания в случае морального и (или) физического износа, форс-мажорных обстоятельств. В этом случае ликвидация объекта производится на основании распоряжения руководителя организации постоянно действующей или временной комиссией.

- безвозмездную передачу объектов основных средств, осуществляемую по договору дарения, и передачу организацией основных средств в собственность другого юридического или физического лица в обмен на другой товар, совершаемого по договору мены, оформляют так же, как и выбытие ОС в результате продажи, по форме № ОС-1.

Синтетический учет основных средств ведется на активном счете 01 «Основные средства», предназначенном для обобщения информации о наличии и движении принадлежащих предприятию на правах собственности основных средств, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, в аренде, доверительном управлении.

Дебетовое сальдо отражает сумму первоначальной стоимости действующих или находящихся в запасе и на консервации собственных и долгосрочно арендуемых основных средств предприятия.

Дебетовый оборот отражает хозяйственные операции по введению основных средств в эксплуатацию.

Кредитовый оборот связан с хозяйственными операциями по выбытию объектов основных средств по разным причинам.

Для обобщения информации о затратах организации на объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, нематериальных активов, предусмотрено использование активных синтетических счетов 08 — «Вложения во внеоборотные активы» и 07 — «Оборудование к установке».

Исходя из выбранной системы начисления, рассчитанная по каждому инвентарному объекту фондов сумма проводится по кредиту 02 счета. Одновременно данные затраты увеличивают себестоимость продукции подразделения, где используется этот вид ОС (основное или вспомогательное производство). Торговые предприятия включают сумму амортизационных начислений в издержки. Амортизация проводится по дебету 44 счета. По каждому виду ОС ведется аналитический учет внутри счета 01 и аналитический учет инвентарной единицы амортизации объекта по кредиту счета 02. Списание амортизации основных средств проводками фиксируется во всех необходимых регистрах и счетах бухгалтерского, управленческого и налогового учета на момент снятия их с баланса организации.

Решение о списании объекта принимается коллегиально, на основании письменного распоряжения (приказа директора предприятия) определяется комиссия, в компетенцию которой входит подписание акта выбытия.

Для определения суммы остаточной стоимости выбывающего актива ОС открывается отдельный счет и субсчет 01.09, выбытие ОС.

Остаточная стоимость актива рассчитывается как разница между суммой первоначальной стоимости ОС, учтенной на счете 01 по дебету и начисленной за весь срок производственной эксплуатации ОС амортизацией, отраженной по счету 02 в кредите.

Примеры выбытия ОС из состава имущества организации:

1. Продажа ОС (финансовый результат от выбытия ОС может увеличивать или уменьшать налогооблагаемую базу):
 - а) Д01.09К01 — списана первоначальная стоимость;
 - б) Д02К01 — стоимость амортизации списана;
 - в) Д91.2 «Прочие расходы» К01 — списана остаточная стоимость;
 - д) Д23 «Вспомогательное производство» К70//69//68 — начислены затраты по доставке ОС покупателю;
 - е) Д91.2К23 «Вспомогательное производство» — списаны расходы на доставку ОС покупателю;
 - ф) Д62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К91.1 «Прочие доходы» — начислена выручка от реализации ОС;
 - г) Д91.2К68 — начислен НДС на проданное ОС;
 - х) Д91.3 «Сальдо прочих доходов и расходов» К99 «Прибыли и убытки» — выявлен финансовый результат (f-g-c-e).
2. Моральный и физический износ:
 - а) Д01.09К01 — списана первоначальная стоимость;
 - б) Д02К01 — стоимость амортизации списана;
 - в) Д91.2 «Прочие расходы» К01 — списана остаточная стоимость;
 - д) Д10К91.1 «Прочие доходы» — оприходованы по рыночной стоимости материалы, полученные при ликвидации ОС;
 - е) Д99 «Прибыли и убытки» К91.3 «Сальдо прочих доходов и расходов» — выявлен финансовый результат от ликвидации ОС.

Учет нематериальных активов

Нематериальные активы — обобщающее понятие, применяемое для обозначения группы активов, имеющих для предприятия стоимость, но не имеющих физического содержания.

Прикладным стандартом учета нематериальных активов (НМА) является ПБУ 14/2000. Помимо этого правила формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах регулирует Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Согласно пункту 3 ПБУ 14/2000, принятый к учету на правах собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления нематериальных активов, должен одновременно удовлетворять следующим семи условиям:

- 1) отсутствие материально-вещественной (физической структуры);
- 2) возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;
- 3) использование в производстве продукции при выполнении работ

или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

4) использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 мес. или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес.;

5) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

6) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;

7) наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки патента, товарного знака и т.д.).

В случае выполнения всех семи условий к нематериальным активам могут быть отнесены объекты интеллектуальной собственности. В состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала организации, его классификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

Таким образом, закрытый список нематериальных активов, определенных в ПБУ 14/2000, позволяет условно все НМА разделить на две группы:

- объекты нематериальной собственности;
- прочие нематериальные активы.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету **по первоначальной стоимости.**

Формирование первоначальной стоимости нематериальных активов, аналогично объектам основных средств, зависит от характера их поступления в организацию. Первоначальной стоимостью признается:

1. При поступлении нематериальных активов за плату, а также созданных самой организацией — сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость (НДС) и иных возмещаемых налогов. Фактическими расходами могут быть признаны суммы, уплачиваемые организацией в соответствии с договором уступки прав правообладателю (продавцу); за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением НМА; регистрационные сборы, государственные, таможенные, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя; суммы невозмещаемых налогов; вознаграждение посредническим организациям и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов.

2. Для нематериальных активов, внесенных в счет вклада в уставной капитал организации, — денежная оценка НМА, согласованная учредителями организации.

3. По объектам, полученным по договору дарения, — текущая рыночная стоимость НМА на дату их принятия к бухгалтерскому учету.

4. По объектам, приобретенным в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств, — стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче, исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

Стоимость нематериальных активов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев установленных законодательством.

Нематериальный объект может быть принят на учет при соответствии следующим требованиям:

- иметь товарную форму — схему, проект, образец, описание и т.д.;
- иметь законодательное подтверждение — авторское свидетельство, свидетельство об официальной регистрации программы для ЭВМ и базы данных, патент и др.;
- являться объектом купли-продажи, т.е. возможностью отчуждения собственника, и иметь документальное подтверждение приобретения — авторский договор, лицензионный договор, договор коммерческой концессии и т.п.;
- приносить доход.

Для документального оформления движения НМА не предусмотрены унифицированные формы первичной учетной документации, кроме «Карточки учета нематериальных активов» (форма № НМА-1). В связи с этим документирование хозяйственных операций, связанных с движением нематериальных активов, может проводиться с использованием форм по учету основных средств. Так, поступление НМА в организацию оформляют актом приемки-сдачи (перемещения) № ОС-1, на основании которого заполняют в одном экземпляре карточку учета формы № НМА-1. Для документирования выбытия нематериальных активов вследствие их реализации, безвозмездной передачи, непригодности к дальнейшему использованию также применяют акты формы ОС-1. При списании НМА руководитель организации предварительно издает приказ или распоряжение.

Для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов организации предназначен синтетический активный счет 04 «Нематериальные активы».

Дебетовое сальдо по счету 04 отражает сумму первоначальной стоимости действующих нематериальных активов предприятия.

Дебетовый оборот отражает хозяйственные операции поступления НМА.

Кредитовый оборот связан с хозяйственными операциями по выбытию объектов НМА по разным причинам.

Стоимость нематериальных активов погашается посредством начисления амортизационных отчислений одним из способов:

- линейный;
- уменьшаемого остатка;

— списание стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов по группе однородных НМА производят в течение всего срока их полезного использования. Разница между первоначальной стоимостью и суммой износа за период эксплуатации НМА составляет остаточную стоимость, отражаемую в балансе организации.

Расчет амортизации по нематериальным активам аналогичен объектам основных средств, как и порядок начисления.

Срок полезного использования нематериальных активов определяется фармацевтической организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету. По нематериальным активам, когда срок полезного использования невозможно определить, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 10 лет.

Приобретенная деловая репутация организации амортизируется в течение 20 лет. Амортизационные отчисления по положительной деловой репутации организации отражаются в бухгалтерском учете путем равномерного уменьшения ее первоначальной стоимости.

Отрицательная деловая репутация организации равномерно относится на финансовые результаты организации как операционный доход.

Помимо способа уменьшения первоначальной стоимости объекта, амортизационные отчисления по нематериальным активам могут отражаться путем накопления соответствующих сумм на синтетическом пассивном счете 05 «Амортизация нематериальных активов».

Кредитовое сальдо отражает сумму накопления износа.

Кредитовый оборот связан с отражением хозяйственных операций по начислению амортизации, а дебетовый оборот — по списанию сумм накопленной амортизации выбывших объектов НМА.

Учет арендных операций в АО

Аренда — предоставление арендодателем арендатору за плату имущества во временное пользование. Форму аренды определяет сущность сделки.

По продолжительности арендных отношений различают два вида аренды:

- краткосрочная (текущая) — на срок до 1 года;
- долгосрочная (финансовая) — на срок более года.

В арендный период правами и обязанностями собственника обладает арендодатель. К арендатору переходит лишь право владения и пользования. Арендодатель сданное в аренду имущество учитывает на своем балансе в составе собственных основных средств с соответствующей отметкой об их выбытии в инвентарной карточке.

Передача в аренду основных средств производится по договору аренды и оформляется актом приема-передачи основных средств в двух экземплярах: один остается у арендодателя, другой передается арендатору. В договоре аренды предусматривают состав и стоимость передаваемого в аренду имущества, сроки аренды, величину арендной платы, распределение обязанностей сторон по поддержанию имущества в надлежащем состоянии.

У арендодателя основные средства, переданные в аренду, продолжают числиться на счете 01 «Основные средства».

Операции по текущей аренде арендодатель отражает следующими проводками:

- на сумму предъявленного к платежу счета-фактуры за сданные в аренду основные средства арендатору в сумме арендной платы, включая НДС;

- на сумму начисленного НДС в бюджет;
- поступление арендной платы;
- начисление амортизации по сданным в аренду основным средствам относят на уменьшение дохода и оформляют проводкой.

Когда арендодатель считает передачу помещений в аренду одним из видов обычной деятельности, сумма арендной платы и прочие расходы отражаются на счете 90 «Продажи» на соответствующих субсчетах.

Производственные затраты на ремонт основных средств, сданных в аренду, арендодатель списывает на уменьшение дохода с кредита материальных, расчетных, денежных счетов в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Арендатор учитывает арендованные основные средства на забалансовом счете 001:

- на сумму полученных в аренду основных средств;
- на сумму предъявленного счета-фактуры арендодателем — на всю сумму арендной платы;
- на сумму «входного» НДС;
- перечисление всей суммы арендной платы, включая НДС;
- списывается в возмещение из бюджета сумма НДС, уплаченная арендатором.

Сумма арендной платы в течение срока аренды ежемесячно равными долями списывается со счета 97 на издержки производства и обращения.

Если арендная плата начисляется ежемесячно, тогда счет 97 не используется, и сумма начисленной арендной платы сразу включается в издержки производства и обращения.

При возврате арендованных основных средств будет сделана запись: КТ 001.

Вопросы для самоподготовки

1. Дайте определение понятию «основные средства», определите критерии отнесения имущества аптечной организации на основные средства.
2. Первичный учет объектов основных средств: первичные регистрационные документы.
3. Амортизация основных средств: срок полезного использования, первичные документы, корреспонденция счетов, методы формирования амортизационных отчислений, оценка и виды стоимости основных средств.
4. Выбытие основных средств: причины, оформление, проводки.
5. Нематериальные активы аптечной сети: критерии отнесения, примеры, первичный учет, синтетический учет.

**Тестовые задания для контроля
усвоения материала по разделу «Учет основных средств и
нематериальных активов аптечной организации»**

- 1. К объектам основных средств относят (несколько вариантов ответа):**
 - а) имущество, срок полезного использования которого более 12 месяцев;
 - б) которое предполагается к перепродаже;
 - в) которое не предполагается к продаже;
 - г) которое способно приносить экономические выгоды.

- 2. Единицей учета основных средств является (один вариант ответа):**
 - а) порядковый номер;
 - б) первоначальная стоимость;
 - в) инвентарный объект;
 - г) срок полезного использования.

- 3. К формам первичного учета объекта основных средств относятся (несколько вариантов ответа):**
 - а) ОС-1;
 - б) ОС-14;
 - в) РСВ-1;
 - г) 4-ФСС.

- 4. Объекты основных средств принимаются к учету по (один вариант ответа):**
 - а) первоначальной стоимости;
 - б) восстановительной стоимости;
 - в) остаточной стоимости;
 - г) прайсовой цене.

- 5. К способам амортизации объектов основных средств относят (несколько вариантов ответа):**
 - а) линейный;
 - б) экспоненциальный;
 - в) геометрический;
 - г) пропорционально объему продукции;
 - д) объемный.

- 6. К способам амортизации объектов основных средств относят (несколько вариантов ответа):**
 - а) уменьшаемого остатка;
 - б) произвольный;
 - в) нормативный;
 - г) по сумме чисел лет срока полезного использования.

7. Начисление амортизации по объектам основных средств в основном производстве (рецептурно-производственном отделе) отражается проводкой (один вариант ответа):

- а) Д83 К02;
- б) Д02 К01;
- в) Д20 К02;
- г) Д50 К71.

8. Списание амортизации по объектам основных средств в основном производстве (рецептурно-производственном отделе) отражается проводкой (один вариант ответа):

- а) Д83 К02;
- б) Д02 К01 (субсчет выбытие основных средств);
- в) Д20 К02;
- г) Д50 К71.

9. Стоимость объектов основных средств в бухгалтерском балансе отражается по (один вариант ответа):

- а) первоначальной стоимости;
- б) остаточной стоимости;
- в) прайсовой стоимости;
- г) не фигурирует в балансе.

10. К характеристикам нематериальных активов относят (несколько вариантов ответа):

- а) способность приносить экономические выгоды;
- б) срок использования более одного года;
- в) присутствие материально-вещественной структуры;
- г) отсутствие документов, подтверждающих право.

Раздел 7. МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ АПТЕЧНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Данные о материально-производственных запасах (МПЗ) аптечной организации отражаются на счетах бухгалтерского учета.

Место МПЗ в структуре имущества аптечной организации представлено на схеме (рис. 7.1).

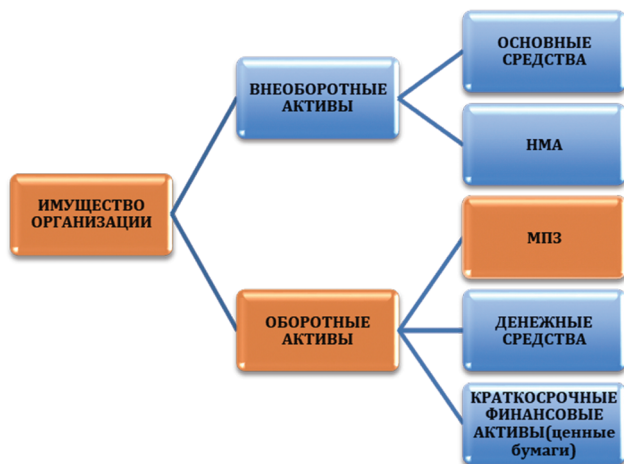


Рис. 7.1. МПЗ в структуре имущества аптечной сети

В соответствии с планом счетов синтетического учета и (ПБУ 5/01) «Учет материально-производственных запасов» собственно к МПЗ относятся следующие виды имущества:

В системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации указанные ниже понятия относятся к МПЗ и означают следующее:

а) материально-производственные запасы — часть имущества, используемая при производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг, предназначенных для продажи, а также предназначенная для продажи и используемая для управленческих нужд организации;

б) готовая продукция — часть материально-производственных запасов организации, предназначенная для продажи, являющаяся конечным результатом производственного процесса, законченная обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которой соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством;

в) товары — часть материально-производственных запасов организации, приобретенная или полученная от других юридических и физических

лиц и предназначенная для продажи или перепродажи без дополнительной обработки.

Единицей бухгалтерского учета материально-производственных запасов считается номенклатурный номер, разрабатываемый организацией в разрезе их наименований и однородных групп. Стоит отметить, что номенклатурный номер в условиях современных аптечных организаций присваивается товаручетной программой в соответствии с внутренним справочником номенклатуры.

К учету принимаются по фактической себестоимости (затратам). Фактическая себестоимость приобретенных МПЗ является сумма фактических затрат за исключением НДС.

Фактическая себестоимость МПЗ складывается:

При приобретении:

а) суммы, уплачиваемые поставщикам в соответствии с договором, таможенные пошлины и иные платежи;

б) суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов, а также вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы;

в) не возмещаемые платежи, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов (например акций);

г) затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию и оплате процентов по заемным средствам, если они связаны с приобретением запасов и произведены до даты оприходования материально-производственных запасов на складах организации;

д) иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Данные затраты включают, в частности, затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов; затраты по содержанию аптечного склада, затраты за услуги транспорта по доставке материально-производственных запасов до места их использования, если они не включены в цену материально-производственных запасов, установленную договором; начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит при наличии постоплаты); начисленные до принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов; затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты организации по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг; иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Не включаются в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением материально-производственных запасов.

— Фактическая себестоимость материально-производственных запасов при их изготовлении самой организацией (экстемпоральная рецептура) определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. Учет и формирование затрат на производство материально-производственных запасов осуществляется организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции и включает стоимость субстанций и вспомогательных веществ и тарифа на изготовление.

— Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

— Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость материально-производственных запасов, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные материально-производственные запасы. Аптечные сети могут списывать расходы по доставке товаров до центральных складов, производимые до момента их передачи в продажу в состав расходов на продажу.

Таблица 7.1

Алгоритм первичного учета поступления товара

Этапы учета движения товаров в аптеке	Содержание
<p>ПРИЕМКА ТОВАРА В АПТЕКЕ</p>	<p>— Основанием для поставки товаров в аптеку от поставщика является договор поставки</p> <pre> graph TD A[Приемка товаров в аптеке] --> B[Приемочный контроль] B --> C[Описание] B --> D[Упаковка] B --> E[Маркировка] B --> F[Документальное сопровождение приемки] C --> G[Товарная накладная] D --> G E --> G F --> H[Счет-фактура] F --> I[Реестр сертификатов и деклараций соответствия] F --> J[Протокол согласования цен ЖНВ.ЛП] G --> K[Форма № АП-5 ЖУРНАЛ РЕГИСТРАЦИИ ПОСТУПЛЕНИЯ ТОВАРОВ ПО ГРУППАМ] H --> L[Журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур] L --> M[Книга покупок] </pre>

ПРИЕМКА ТОВАРА В АПТЕКЕ

— Движение товара от поставщика к аптечной организации оформляется товаросопроводительными документами, предусмотренными условиями поставки товаров и правилами перевозки грузов (накладной, товаротранспортной накладной, железнодорожной накладной, счетом-фактурой). Накладная в торговой организации может выступать как приходным, так и расходным товарным документом, должна выписываться материально ответственным лицом при оформлении отпуска товаров со склада, при принятии товаров в аптечной организации. В накладной указывается номер и дата выписки; наименование поставщика и покупателя; наименование и краткое описание товара, его количество (в единицах), цена и общая сумма (с учетом налога на добавленную стоимость) отпуска товара

— Накладная подписывается материально ответственными лицами, сдавшими и принявшими товар, и заверяется круглыми печатями организаций поставщика и получателя (для оформления полномочий по приемке товаров в аптеке оформляется доверенность на получение товарно-материальных ценностей)

— Оприходование поступивших товаров оформляется путем наложения штампа на сопроводительном документе: товаро- транспортной накладной, счете-фактуре, счете и других документах, удостоверяющих количество или качество поступивших товаров

— Приемка товаров по количеству в аптечной организации предусматривает проверку соответствия фактического наличия товара данным, содержащимся в транспортных, сопроводительных и/или расчетных документах, в соответствии с «Инструкцией о порядке приемки продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления по количеству», утвержденной Постановлением Госарбитра при Совете Министров СССР от 15.06.65 № П.6 и Гражданским кодексом РФ, а при приемке их по качеству и комплектности — требованиям к качеству товаров, предусмотренных в договоре «О порядке приемки продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления по качеству» (№ П-7)

— Учет первичных документов по приходу товаров материально ответственным лицам рекомендуется вести в «Журнале поступления товаров», который должен содержать название приходного документа, его дату и номер, краткую характеристику документа, дату регистрации документа, сведения о поступивших товарах. В аптечных организациях для этой цели используется (Форма N АП-5 ЖУРНАЛ РЕГИСТРАЦИИ ПОСТУПЛЕНИЯ ТОВАРОВ ПО ГРУППАМ)

— Поставщик также оформляет счет-фактуру (Постановление Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 (ред. от 29.11.2014) «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость»). Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия аптечной сетью предъявленных поставщиком товаров и сумм НДС к вычету. Таким образом, счет-фактура является основой для принятия к учету НДС по приобретенным ценностям. Счета-фактуры регистрируются в «Журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур», данные о НДС переносятся в «Книгу покупок»

В случае расхождений по качеству и количеству товаров выявленных при приемочном контроле в аптечной организации:

1. Оформляется акт по форме ТОРГ-2 «Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей». Акты о приемке товаров по количеству составляются в соответствии с фактическим наличием товаров, данными, содержащимися в транспортных, сопроводительных или расчетных документах, а при приемке их по качеству и комплектности — требованиям к качеству товаров, предусмотренным в договоре или контракте

2. При приемке товарно-материальных ценностей акты о приемке с приложением документов (счета-фактуры, накладные и т.д.) передаются в бухгалтерию под расписку и для направления претензионного письма поставщику или транспортной организации, доставившей груз

3. Оформляется претензионное письмо поставщику

4. Товар помещается в карантинную зону

Товарная накладная

ПРИЕМКА ТОВАРА В АПТЕКЕ

Информационная форма № ТОВ-12, утвержденная постановлением Государственного комитета по статистике Республики Беларусь от 25.12.2012 № 12

ООО "Аптека", ИНН ____ тел. (3412) 738-238, факс ____ в БУК ____
 Организация, адрес, телефон, факс, бухгалтерия, печать

Приниматель ООО "Аптека", ИНН ____ тел. (3412) 738-238
 Структурное подразделение

наименование организации, адрес, номер телефона, банковские реквизиты

Поставщик Аптека №2, ИНН/ОГРН ____ в БУК ____
 наименование организации, адрес, номер телефона, банковские реквизиты

Платильщик ООО "Аптека", ИНН ____ тел. (3412) 738-238
 наименование организации, адрес, номер телефона, банковские реквизиты

Основание: ____
 наименование документа, номер документа, дата составления

ТОВАРНАЯ НАКЛАДНАЯ

№ п/п	№ по договору	Товар	Ед. изм.	Вид упаковки	Количество (масса)	Масса (брутто)	Количество (масса)	Цена, руб.	Сумма без НДС, руб. коп.	Сумма НДС, руб. коп.	Итого с НДС, руб. коп.
1	3	2	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	1	Вспомогательное средство	упак.	упак.	2,000	2,000	2,000	154,00	308,00	0,00	308,00
1	1	Рег. № 0101200013.28.08.1990. Формальдегидный	упак.	упак.	2,000	2,000	2,000	308,00	308,00	0,00	308,00
		Итого			2,000	2,000	2,000	308,00	308,00	0,00	308,00

Товарная накладная имеет приложение на 1 листе и содержит один порядковый номер записи

Всего по накладной: 2,000

Масса груза (нетто): ____

Масса груза (брутто): ____

По доверенности №1516 от 28.08.2014 года

Выданной

Груз принят

Груз получен

Грузополучатель

МП

28.08.2014г.

28.08.2014г.

28.08.2014г.

28.08.2014г.

28.08.2014г.

28.08.2014г.

28.08.2014г.

28.08.2014г.

28.08.2014г.

28.08.2014г.

28.08.2014г.

28.08.2014г.

ПРИЕМКА ТОВАРА В АПТЕКЕ

СЧЕТ-ФАКТУРА № _____ от " 29 " августа 2014 г.

ИСТРАЖЕНИЕ № _____ от " _____ "

Приложение № 1
к постановлению Правительства
Российской Федерации
от 29 декабря 2011 г. № 1137

Продавец: ООО "Аптека"
Тел. (3412) 738-238
ИНН КПП продавца /
Грузополучателя и его адрес: ООО "Аптека", тел. (3412) 738-238
Грузополучатель и его адрес: Голованов, от
Копировано-расчетный документ № _____ от
Получатель: Голованов
Адрес: _____

ИНН КПП покупателя:
Валюта, наименование, код: Российский рубль, 643

Наименование товара (описание выполненных работ,
оказанных услуг, мушкетерского права

Код	Единица измерения		Количество всего (штуки)	Цена за единицу измерения	Сумма товара (работ, услуг, мушкетерских прав без налога - всего)		Налог с сумм с НДС	Сумма налога	Страна происхождения цифровой наименование код	Номер таможенной декларации
	Код	Условное обозначение (национальное)			5	6	7			
1	2	2a	3	4	5	6	7	8	10	11
Амфен 250мг капсулы N20		шт.	1,000	158.00	158.00	-	0%	0.00	-	-
Амфен 50мг капсулы N10		шт.	1,000	1 329.00	1 329.00	-	0%	0.00	-	-
Амфен мятый пролонг. плен. 35мг N60		шт.	1,000	411.00	411.00	-	0%	0.00	-	-
Всего к оплате					1 898.00	X		0.00		

Руководитель организации или иное
уполномоченное лицо

Главный бухгалтер или иное
уполномоченное лицо

Индивидуальный предприниматель:

реквизиты, сведения о государственной регистрации, данные о фирменном теге

ООО "Аптека"

реквизиты, сведения о государственной регистрации, данные о фирменном теге

Отпуск МПЗ

Введение специфических методов расчета стоимости списываемых МПЗ необходимо в связи с возможным изменением фактической себестоимости материалов, поступающих в АО в течение отчетного периода. В связи с изменением рыночных цен поступающие материалы поступают в материальные комнаты по разным ценам. При отпуске из материальных комнат в РПО может возникнуть проблема с расчетом стоимости конкретного материала. Поэтому применяют методики расчета стоимости единицы материала.

При отпуске материально-производственных запасов (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО).

Стоит отметить, что в соответствии с положением по бухгалтерскому учету исключен метод ЛИФО для определения стоимости списания МПЗ.

Оценка материалов по средней фактической себестоимости (СФС) исчисляется по формуле:

$$\text{СФС} = (\text{Со} + \text{Сз}) / (\text{Ко} + \text{Кз}), \text{ где:}$$

Со — фактическая себестоимость остатка МПЗ на начало периода;

Сз — фактическая себестоимость МПЗ, приобретенных в отчетном периоде;

Ко — количество МПЗ на начало периода;

Кз — количество МПЗ, приобретенных за отчетный период.

Метод ФИФО заключается в том, что МПЗ, первыми поступающие в производство, оцениваются по себестоимости первых по времени закупок, а оставшиеся на конец отчетного периода МПЗ оцениваются по фактической себестоимости последних по времени закупок.

По каждой группе (виду) материально-производственных запасов в течение отчетного года применяется один способ оценки. Оценка материально-производственных запасов на конец отчетного периода (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) производится в зависимости от принятого способа оценки запасов при их выбытии, т.е. по себестоимости каждой единицы запасов, средней себестоимости, себестоимости первых по времени приобретений.

Конкретный метод оценки МПЗ, относимых на себестоимость продукции, отражается в учетной политике организации. Он зависит от стратегических задач управления и прогнозируемой динамики цен. Если в отчетном периоде ставится задача получения максимальной прибыли и высоких дивидендов, то выбирается метод ФИФО.

Синтетический учет МПЗ

Для обобщения информации о наличии и движении сырья, материалов, топлива, запасных частей, инвентаря, тары и прочих ценностей пред-

назначен счет 10 «Материалы». Для учета готовой продукции предназначен счет 43 «Готовая продукция», для учета товаров — счет 41 «Товары».

Приемка МПЗ от поставщика отражается в бухгалтерии аптечной сети на основании первичных документов по схеме:

Д 10 (41) К 60 — Сумма без НДС,

Д19 К 60 — НДС.

Средства труда в обороте по действующему плану счетов подлежат учету на счете 10 «Материалы». **Понятие «малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» в новом плане счетов отсутствует**, а те предметы труда, которые относились ранее к этой категории, включены в состав материалов. Материалы учитываются на счете 10 «Материалы» по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) и л и учетным ценам. При большой номенклатуре используемых материалов их фактическую стоимость можно рассчитать только по окончании месяца, когда бухгалтерия будет иметь слагаемые данные об этой стоимости (расчетные документы поставщиков материалов, автотранспортных и других организаций за их перевозку, погрузочно-разгрузочные работы и прочие расходы). Движение материалов происходит ежедневно, и документы на их приход и расход должны оформляться своевременно, т. е. по мере совершения операций находить отражение в учете. Поэтому возникает необходимость в использовании в учете твердых, заранее установленных цен, называемых учетными. В качестве учетных цен могут использоваться средние покупные цены, цены плановой (нормативной) себестоимости, договорные, фиксированные и т.д.

При применении в текущем учете материалов цен плановой (нормативной) себестоимости, среднепокупных или свободных рыночных (договорных) цен отдельно учитываются отклонения фактической себестоимости ценностей от их стоимости по указанным ценам. При учете материалов по учетным ценам разница между стоимостью ценностей по этим ценам и фактической себестоимостью приобретения (заготовления) ценностей отражается на счете 16 «Отклонение в стоимости материалов».

В зависимости от принятой организацией учетной политики поступление материалов может быть отражено с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» или без использования их.

Таким образом, корреспонденция счетов при принятии к учету МПЗ выглядит следующим образом (таблица 7.2).

Таблица 7.2

Корреспонденция счетов по движению МПЗ

Хозяйственная операция	Д	К
Приобретение МПЗ. Стоимость МПЗ на основании УПД, накладной, счета-фактуры. На основании договора поставки	10 (41)	60
Выделен НДС	19-3	60
Оплачены МПЗ поставщику	60	51
Возмещен НДС	68-НДС	19-3

Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы организации отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости фактических затрат на приобретение или изготовление за минусом суммы перенесенной стоимости путем начисления амортизации на издержки производства и обращения.

Аналитический учет МПЗ

Аналитический учет по счету 10 «Материалы» ведется по местам хранения материалов и отдельным их наименованиям (видам, сортам, размерам и т.д.). Существует два подхода к учету материалов. В рамках первого бухгалтерия ведет «Количественно-суммовые оборотные ведомости», при этом в аптечной организации заводится карточка учета материалов, и МОЛ передают данные о движении конкретных позиций в бухгалтерию. Количественно-суммовые ведомости по отдельным позициям сводят в «Сводную оборотную ведомость». Таким образом, можно точно определять стоимость материалов при их движении в отчетном периоде. Но такой метод очень громоздкий и трудоемкий, особенно в условиях аптечных организаций с правом изготовления при немногочисленных штатах. Чаще пользуются учетом МПЗ «сальдовым методом» с использованием учетных цен. При этом методе ведется учет материалов в книге складского учета. И МОЛ на 1 число каждого месяца передают остатки в бухгалтерию.

Использование счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» регламентируется учетной политикой аптечной сети. На этом счете можно накапливать все расходы по транспортному сопровождению материалов и затем списывать эти суммы на дебет счета 10. Для учета отклонений в стоимости материалов можно использовать счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». При постоянном поступлении однотипных материалов стоимость фиксируется (плановая цена). Все расходы накапливаются на счете 15. В конце месяца проводится хозяйственная операция Д10К15, а разница между плановыми ценами и фактическими расходами списывается на счет 16. Если МПЗ были дороже плановых, то на Д16, если дешевле, то К16. Такой метод учета трудоемок, и по сути основной функцией этого счета является коррекция счета 10. Для той же задачи можно использовать счет 14 «Резервы под снижение сто-

имости материальных ценностей», который предназначен для обобщения информации о резервах под отклонения стоимости сырья, материалов, топлива и т.п. ценностей, определившейся на счетах бухгалтерского учета, от рыночной стоимости.

Для учета снижения стоимости сырья, материалов, готовой продукции и товаров предприятие закрепляет в учетной политике один из вариантов:

а) не создает резерв, а отражает снижение стоимости указанных товарно-материальных ценностей одновременно один раз в конце отчетного года проводкой Д91-2 К10;

б) периодически создает резерв под снижение стоимости материальных ценностей следующими проводками:

Д91-2 К14 — создание резерва (проводка делается в конце каждого отчетного периода);

Д14 К91-1 — восстановление зарезервированной суммы (в начале периода, следующего за периодом, в котором был создан резерв);

Д91-2 К10 — сумма снижения стоимости материальных ценностей (в конце отчетного года).

Учет движения товаров в аптечной сети

Приобретенные в качестве товаров для продажи материальные ценности учитываются на счете 41 «Товары». Для аптечных организаций этот счет имеет огромное значение. Вся номенклатура товаров аптечного ассортимента в составе товарного остатка аптеки готовых лекарственных форм учитывается по счету 41. Стоит отметить, что учет по счету 41 имеет свои особенности. В отличие от МПЗ, учитываемых по счету 10 «Материалы», для аптечных организаций по счету 41 можно вести учет в продажных ценах. При этом обязательно ведется учет торговой наценки на счете 42 «Торговая наценка».

**СЧЕТ 42 ЯВЛЯЕТСЯ КОНТРАРНЫМ К СЧЕТУ 41,
И НА НЕМ УЧИТЫВАЕТСЯ РАЗНОСТЬ МЕЖДУ ФАКТИЧЕСКОЙ
СЕБЕСТОИМОСТЬЮ И РОЗНИЧНОЙ ЦЕНОЙ**

Корреспонденция счетов по приходованию лекарственных препаратов и других товаров аптечного ассортимента представлена в таблице 7.3.

Таблица 7.3

Корреспонденция счетов по учету движения товаров

Хозяйственная операция	Д	К
Оприходованы товары от поставщика по стоимости приобретения (УПД, накладная, счет-фактура)	41	60
Выделен НДС	19-3	60
В случае учета по продажным ценам: принята к учету торговая наценка	41	42
Приняты к учету транспортные расходы	44	60
Выделен НДС по оплаченным транспортным расходам	19-3	60

Для получения финансового результата аптечные сети реализуют товары конечным и институциональным потребителям. Для учета расчетов с покупателями используется счет 62 «Расчеты с покупателями», по дебету которых отражается задолженность покупателя перед продавцом, а по кредиту — оплата за товар, работы, услуги.

Покупатели могут рассчитаться с продавцом либо после получения товара, либо внеся предоплату, то есть перечислив аванс на расчетный счет продавца.

Отражение реализации товаров различно для случаев учета по фактической себестоимости и продажным ценам.

Корреспонденция счетов по реализации лекарственных препаратов и других товаров аптечного ассортимента представлена в таблице 7.4.

Таблица 7.4

Корреспонденция счетов по реализации лекарственных препаратов и других товаров аптечного ассортимента

Хозяйственная операция	Фактическая себестоимость (ОПТ)		Продажные цены (РОЗНИЦА)	
	Д	К	Д	К
Получена оплата от покупателя	50/51	62	50/51	62
Отражена выручка от продажи товаров	62	90-1	62	90-1
В том числе НДС	90-3	68-НДС	90-3	68-НДС
Списана стоимость товаров	90-2	41	90-2	41
Сторно! Отражена торговая наценка			90-2	42

Счет 42 «Торговая наценка» предназначен для обобщения информации о торговых наценках (скидках, накидках) на товары в аптечных организациях, если их учет ведется по продажным ценам.

На счете 42 «Торговая наценка» учитываются также скидки, предоставляемые поставщиками организациям, осуществляющим розничную торговлю, на возможные потери товаров, а также на возмещение дополнительных транспортных расходов.

Кредитуется счет 42 «Торговая наценка» при принятии к бухгалтерскому учету товаров на суммы торговой наценки (скидок, накидок) по товарам, проданным, отпущенным или списанным вследствие естественной убыли, брака, порчи, недостачи и т.п., сторнируются по кредиту счета 42 «Торговая наценка» в корреспонденции с дебетом счет 90 «Продажи» и иных соответствующих счетов. Относящиеся к непроданным товарам суммы скидок (накидок) уточняются на основании инвентаризационных описей путем определения полагающейся скидки (накидки) на товары в соответствии с установленными размерами.

Суммы торговой наценки (скидок, накидок) по товарам, проданным, отпущенным или списанным вследствие естественной убыли, брака, порчи, недостачи и т.п., сторнируются по кредиту счета 42 «Торговая наценка» в корреспонденции с дебетом счет 90 «Продажи» и иных соответствующих счетов. Относящиеся к непроданным товарам суммы скидок (накидок) уточняются на основании инвентаризационных описей путем определения полагающейся скидки (накидки) на товары в соответствии с установленными размерами.

Сумма скидки (накидки) на остаток непроданных товаров в организациях, осуществляющих розничную торговлю, может быть определена по проценту, исчисленному исходя из отношения суммы скидок (накидок) на остаток товаров на начало месяца и оборота по кредиту счета 42 «Торговая наценка» (без учета сторнированных сумм) к сумме проданных за месяц товаров (по продажным ценам) и остатка товаров на конец месяца (по продажным ценам).

Аналитический учет по счету 42 «Торговая наценка» должен обеспечивать раздельное отражение сумм скидок (накидок) и разниц в ценах, относящихся к товарам в организациях, осуществляющих розничную торговлю, и к товарам отгруженным.

Расходы, которые несут фармацевтические организации в связи с продвижением на рынок товаров, работ и услуг, отражаются на **счете 44 «Расходы на продажу»**.

Для предприятий производителей лекарственных препаратов на **счете 44 «Расходы на продажу»** могут быть отражены, в частности, следующие расходы:

- на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- по доставке продукции и погрузке на транспортные средства (в том числе при реализации холодильной цепи);

- на рекламу;
- на представительские расходы;
- другие аналогичные по назначению расходы.

Для фармацевтических дистрибьюторов, аптечных организаций на **счете 44 «Расходы на продажу»** отражаются **издержки обращения**:

- на перевозку товаров;
- на оплату труда;
- на аренду;
- на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря;
- по хранению и подработке товаров;
- на рекламу;

- на представительские расходы;
- другие аналогичные по назначению расходы.

Таким образом, состав «Расходов на продажу» в бухгалтерии фармацевтического предприятия зависит от специфики деятельности. Типовые проводки по принятию к учету расходов на продажу приведены в таблице 7.5.

Таблица 7.5

**Корреспонденция счетов по принятию
к учету расходов на продажу**

Хозяйственная операция	Д	К
Приняты к учету суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг (накапливаются за отчетный месяц)	44	60, 70, 71 и др.
Выделен НДС	19	60 и др.
В конце месяца расходы на продажу полностью или частично списываются (в соответствии с учетной политикой)	41	42

**Счет «Основное производство»
и учет движения готовой продукции в аптечной
организации с правом изготовления лекарственных
препаратов и предприятием —
производителем лекарственных препаратов**

В соответствии с Приказом Министерства здравоохранения и социального развития РФ от 27 июля 2010 г. № 553н «Об утверждении видов аптечных организаций», среди видов аптечных организаций выделяются производственные аптеки и производственные с правом изготовления асептических лекарственных препаратов. Для этих видов АО характерно наличие рецептурно-производственного отдела. Таким образом данные предприятия используют материалы (субстанции и вспомогательные вещества) и изготавливают готовую продукцию (экстемпоральную рецептуру). В данном случае в учете целесообразно использовать счет 20 «Основное производство», счет 23 «Вспомогательные производства», 21 «Полуфабрикаты собственного производства». В случае промышленного производства лекарственных препаратов эти счета приобретают особую важность. Конечным результатом производственного процесса организации является готовая продукция, т.е. полностью законченные обработкой изделия, которые отвечают требованиям стандартов и техническим условиям, и сданные на склад готовой продукции.

Счет 43 «Готовая продукция» также предназначен для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции. Для полного и достоверного отражения затрат в стоимости готовой продукции необходимо определить себестоимость единицы продукции. Для этого используют методы калькуляции.

Калькуляция себестоимости

Статьи калькуляции соответствуют определенным бухгалтерским счетам, на которых обобщается каждый вид затрат на производство и реализацию фармацевтического продукта.

Между учетом затрат и калькулированием фактической себестоимости продукции существует тесная взаимосвязь и взаимозависимость. Данные бухгалтерского учета являются первичными для определения себестоимости, так как они обладают достаточной степенью детализации. В зависимости от способа оценки затрат выделяют методы учета затрат по фактической, нормативной и плановой себестоимости.

Наиболее простой метод расчета себестоимости **«учет затрат по фактической себестоимости»** величина фактических затрат отчетного периода определяется по величине фактически израсходованных ресурсов в натуральных измерителях в текущих ценах. К недостаткам можно отнести отсутствие нормативов для контроля количества использованных ресурсов; невозможность определения и анализа мест, виновников и причин отклонений; проведение расчета затрат только в конце отчетного периода и др.

Нормативный метод учета затрат позволяет оценить, какими должны быть затраты. Нормативные затраты рассчитываются по данным о величине текущих норм затрат с поправками на изменение технологии и т.п.

При **использовании метода учета затрат по плановой себестоимости** за основу берутся планируемые затраты на продукцию и единицу изделия.

В зависимости от характера производственного процесса учет затрат можно организовать попередельным или позаказным методом.

Попередельный (попроцессный) метод учета затрат применяется в производствах, где готовый продукт получается в результате последовательной обработки исходного материала на отдельных технологически прерывных стадиях, фазах или переделах. **Переделом** называется такая совокупность технологических операций, которая завершается выработкой промежуточного продукта (полуфабриката) или получением законченного готового продукта.

Позаказный метод учета затрат можно применять в индивидуальных, мелкосерийных, опытно-экспериментальных производствах и на ремонтных работах. По этому методу учет затрат осуществляется по заказам на изготовление одного изделия или небольшой партии одинаковых изделий. На каждый заказ в бухгалтерии открывается карточка, в которой учитываются затраты по заказу. В течение срока выполнения заказа затраты учитываются как незавершенное производство. После окончания заказа он

закрывается, и подсчитываются затраты на его выполнение.

В зависимости от полноты включения затрат в себестоимость продукции учет затрат ведется в разрезе полной или сокращенной себестоимости.

При **методе учета затрат по полной себестоимости** в себестоимость продукции включаются все затраты предприятия — независимо от их подразделения на постоянные и переменные, прямые и косвенные. В современных условиях хозяйствования преимущество отдается методу учета затрат **по сокращенной себестоимости (маржинальному методу учета)**, в соответствии с которым на продукцию списывают не все издержки предприятия, а только их часть — переменные затраты (стоимость изготовления в РПО).

Для понимания калькуляции себестоимости необходимо структурировать затраты (рис. 7.2).

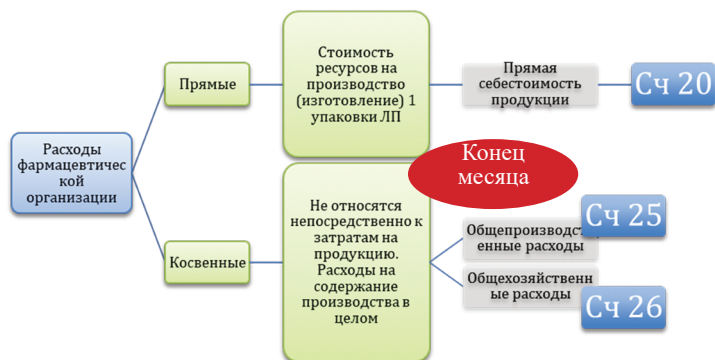


Рис. 7.2. Структура расходов фармацевтической организации

Для формирования полной себестоимости единицы продукции используются данными счетов бухгалтерского учета:

1. Основное производство.
2. Общепроизводственные расходы.
3. Общехозяйственные расходы.

Основное производство

Счет 20 «Основное производство» предназначен для обобщения информации о затратах производства, продукция (работы, услуги) которого явилась целью создания данной организации. По дебету счета 20 «Основное производство» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака. Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются на счет 20 «Основное

производство» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др. Расходы вспомогательных производств списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счета 23 «Вспомогательные производства». Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства, списываются на счет 20 «Основное производство» со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Потери от брака списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счета 28 «Брак в производстве».

По кредиту счета 20 «Основное производство» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и услуг. Эти суммы могут списываться со счета 20 «Основное производство» в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи» и др.

Остаток по счету 20 «Основное производство» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства. Типовые проводки по счету 20 представлены в таблице 7.6.

Таблица 7.6

**Корреспонденция счетов по учету затрат
на счете 20 «Основное производство»**

Хозяйственная операция	Д	К
Отнесение затрат, непосредственно связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг	20	10,70,69
Отнесение затрат, относящихся к вспомогательным производствам	20	23
Отражение на затраты потерь от брака	20	28
КОНЕЦ МЕСЯЦА: отражение косвенных расходов, связанных с управлением и обслуживанием производства	20	25, 26
Списание величины фактической себестоимости завершенной производством продукции	43	20

На **счете 21 «Полуфабрикаты собственного производства»** обобщается информация о наличии и движении полуфабрикатов и концентратов собственного производства в аптечных организациях, ведущих обособленный их учет. **Счет 23 «Вспомогательные производства».** Это могут быть производства, обеспечивающие обслуживание различными видами энергии, транспортное обслуживание, ремонт основных средств, изготовление инструментов для обслуживания фармацевтического производства. По дебету **счета 23 «Вспомогательные производства»** отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, и потери от брака.

Косвенные расходы фармацевтической организации: общепроизводственные и общехозяйственные расходы

Общепроизводственные расходы — это затраты на содержание, организацию и управление производствами (основное, вспомогательное, обслуживающее):

- расходы по содержанию и эксплуатации оборудования;
- амортизационные отчисления и затраты на ремонт имущества, используемого в производстве;
- расходы на отопление, освещение и содержание помещений; арендная плата за помещения;
- оплата труда работников РПО;
- другие аналогичные по назначению расходы.

Общепроизводственные расходы отражаются по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др. **Д25 К02,05,10,21,60,76,70,69... Учтена сумма общепроизводственных расходов.**

Расходы, учтенные на собирательно-распределительном счете 25, в последний день истекшего месяца списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». Порядок распределения организация устанавливает самостоятельно (например, пропорционально прямым затратам производства или величин заработной платы сотрудников производства).

Общехозяйственные расходы — расходы, непосредственно не связанные с производственным процессом:

- административно-управленческие расходы (ФОТ администрации АС и др.);
- содержание общехозяйственного персонала (ФОТ санитарок-мойщиц);
- амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;
- арендная плата за помещения общехозяйственного назначения;
- расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и т.п. услуг;
- другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

Общехозяйственные расходы отражаются по дебету собирательно-распределительного счета 26 «Общехозяйственные расходы» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда, расчетов с другими организациями (лицами) и др. **Д26 К02,05,10,21,60,76,70,69... Учтена сумма общехозяйственных расходов.** Аналитический учет общехозяйственных расходов ведется в ведомостях учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и непроизводственных расходов (форма №15), которые составляют на основании первичных документов и разработочных таблиц.

Общехозяйственные расходы списываются в зависимости от способа формирования себестоимости:

1. Если готовая продукция учитывается по полной производственной себестоимости, то расходы, учтенные на счете 26, списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (если вспомогательные и обслуживающие производства и хозяйства выполняли работы и услуги на сторону). Порядок распределения общехозяйственных расходов на основное, вспомогательное и обслуживающее производство организация устанавливает самостоятельно в учетной политике (например, пропорционально прямым затратам этих производств).

2. Если используется сокращенная себестоимость, то расходы со счета 26 сразу списываются на субсчет 90-2 «Себестоимость продаж». Счета 25 и 26 в конце месяца закрываются и сальдо не имеют.

Готовая продукция

Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи, и представляет собой конечный результат производственного цикла.

Готовая продукция должна быть оценена по производственной себестоимости, равной сумме всех затрат по изготовлению:

- материальные затраты (сырье и материалы, израсходованные при производстве в РПО или на заводе);
- амортизация производственного оборудования;
- зарплата фармацевтического персонала, занятого в производстве (изготовлении), страховые взносы с зарплат;
- часть общепроизводственных и общехозяйственных расходов, относящаяся на готовую продукцию.

В бухгалтерском учете применяют следующие виды оценки готовой продукции:

1. Производственная себестоимость, которая включает все производственные затраты на выработку готовой продукции; $D_{43} K_{20} (23)$ на сумму фактической производственной себестоимости, определяемой по формуле: $C = HЗПн + 3 - HЗПк - O$, где: $HЗПн$, $к$ — величина незавершенного производства на начало и конец отчетного периода; 3 — валовые затраты за отчетный период; O — отходы.

2. По учетным ценам (нормативная и плановая себестоимость):

- а) с использованием счета 40 «Выпуск продукции»;
- б) без использования счета 40 «Выпуск продукции».

В таблице 7.7 представлен учет готовой продукции фармацевтического предприятия по учетным ценам.

Таблица 7.7

**Учет готовой продукции фармацевтического предприятия
по учетным ценам**

Применение счета 40	Учет без использования счета 40
<p>Плановая (нормативная) себестоимость готовой продукции отражается по кредиту счета 40 (в корреспонденции со счетом 43), а фактическая — по дебету счета 40 (в корреспонденции со счетами 20, 23, 29). В результате на конец периода счет 40 имеет сальдо (отклонение фактической себестоимости от плановой). По итогам месяца это отклонение необходимо распределить на отгруженную продукцию и остатки на складах.</p> <p>Если сальдо счета 40 дебетовое (перерасход), отклонение списывается проводкой: Дт 90-2 Кт40.</p> <p>Если сальдо счета 40 кредитовое (экономия) — сторнировочной записью по дебету 90-2 и кредиту 40</p>	<p>Осуществляется на счете 43 «Готовая продукция» следующим образом:</p> <p>Д43 К20 (23, 29) — оприходована готовая продукция на складе по учетным ценам</p> <p>По окончании месяца исчисляется отклонение фактической себестоимости оприходованной продукции от ее стоимости по учетным ценам. Это отклонение списывают в дебет счета 43 со счета 20 (23, 29) дополнительной или сторнировочной записью.</p> <p>Д43 К20 — отражено отклонение фактической себестоимости от плановой.</p> <p>Д 90-2 К43 — списана себестоимость продукции при реализации.</p> <p>Д 90-2 К43 — списан перерасход (превышение фактической себестоимости над учетной).</p> <p>Д 90-2 К43 (сторно) — списана экономия (превышение учетной цены над фактической себестоимостью)</p>

Сумма отклонений по отгруженной продукции = Учетная цена готовой продукции * Процент отклонений.

Процент отклонений = (Отклонение по остаткам продукции на начало месяца + Отклонение по выпущенной за месяц продукции) / (Учетная стоимость остатков на начало месяца + Учетная стоимость выпущенной продукции) * 100.

При установлении отпускных цен указывают франко, т.е. до какого места (за чей счет) производится оплата стоимости расходов, связанных с перевозкой продукции:

Франко-цена — цена товара, определенная с учетом возмещения транспортных расходов по доставке товара до пункта, указанного после слова «франко» (например, цена франко-вагон, цена франко-склад получателя).

— франко-станция (пристань) назначения — поставщик оплачивает расходы по перевозке продукции до станции (пристани) назначения, т.е. эти расходы включены в отпускную стоимость продукции;

— франко-станция (пристань) отправления — поставщик несет расходы по отгрузке продукции до станции отправления и погрузке ее в вагоны, остальные расходы оплачивает покупатель (от станции поставщика до своей станции и дальше доставку до склада).

Договоры поставки могут быть установлены франко-склад поставщика (поставщик не несет расходов по сбыту) и франко-склад покупателя (все расходы по доставке продукции до склада покупателя несет поставщик).

Вопросы для самоподготовки

1. Дайте определение понятию «материально-производственные запасы» и определите их место в структуре имущества аптечной организации.
2. Что относят к МПЗ?
3. По какой стоимости МПЗ принимают к учету? Как определяется эта стоимость?
4. Как определяют стоимость списания МПЗ?
5. Синтетический учет МПЗ: счета, проводки.
6. Аналитический учет МПЗ: счета, проводки.
7. Учет движения товаров в аптечной организации.
8. Основное производство и калькуляция себестоимости в условиях производственной аптеки.
9. Учет готовой продукции.

Тестовые задания для контроля усвоения материала по разделу «Материально-производственные запасы аптечной организации»

1. **МПЗ относятся к (один правильный вариант ответа):**
 - а) пассивам аптечной сети;
 - б) активам аптечной сети;
 - в) не относятся к имуществу аптечной сети;
 - г) учитываются на забалансовых счетах.
2. **К МПЗ относятся (несколько правильных вариантов ответа):**
 - а) здания и сооружения;
 - б) товары;
 - в) готовая продукция;
 - г) материалы.
3. **МПЗ принимаются к учету по (один правильный вариант ответа):**
 - а) остаточной стоимости;
 - б) восстановительной стоимости;
 - в) фактической себестоимости;
 - г) произвольной стоимости.
4. **Фактическая себестоимость формируется из (несколько правильных вариантов ответа):**
 - а) суммы, уплачиваемой поставщикам в соответствии с договором, таможенных пошлин и иных платежей;
 - б) затрат по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию и оплате процентов по заемным средствам, если они связаны с приобретением запасов и произведены до даты оприходования материально-

- производственных запасов на складах организации;
 - в) розничной цены;
 - г) наценки.
- 5. К методам определения стоимости списания МПЗ относят (несколько правильных вариантов ответа):**
- а) ФИФО;
 - б) ЛИФО;
 - в) СФС;
 - г) метод средней цены.
- 6. Проводки по приемке МПЗ от поставщика (несколько правильных вариантов ответа):**
- а) Д10 (41) К60;
 - б) Д50 К51;
 - в) Д19 К60;
 - г) Д68 К51.
- 7. Проводка по отражению выручки (один правильный вариант ответа):**
- а) Д10 (41) К60;
 - б) Д62 К90-1;
 - в) Д19 К60;
 - г) Д68 К51.
- 8. Расходы, которые несут фармацевтические организации в связи с продвижением на рынок товаров, работ и услуг, отражаются на счете (один правильный вариант ответа):**
- а) 60;
 - б) 42;
 - в) 41;
 - г) 44.
- 9. Счет, предназначенный для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции (один правильный вариант ответа):**
- а) 60;
 - б) 42;
 - в) 43;
 - г) 44.
- 10. Счет, предназначенный для обобщения информации о затратах производства, продукция (работы, услуги) которого явилась целью создания данной организации (один правильный вариант ответа):**

-
- а) 60;
 - б) 20;
 - в) 43;
 - г) 44.

11. Расходы вспомогательных производств списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счета (один правильный вариант ответа):

- а) 60;
- б) 20;
- в) 23;
- г) 44.

12. Затраты на содержание, организацию и управление производствами (основное, вспомогательное, обслуживающее) (один правильный вариант ответа):

- а) общехозяйственные расходы;
- б) расходы на продажу;
- в) общепроизводственные расходы;
- г) траты.

13. Расходы, непосредственно не связанные с производственным процессом (основное, вспомогательное, обслуживающее) (один правильный вариант ответа):

- а) общехозяйственные расходы;
- б) расходы на продажу;
- в) общепроизводственные расходы;
- г) траты.

14. Расходы, непосредственно не связанные с производственным процессом (основное, вспомогательное, обслуживающее) (один правильный вариант ответа):

- а) общехозяйственные расходы;
- б) расходы на продажу;
- в) общепроизводственные расходы;
- г) траты.

15. Цена товара, определенная с учетом возмещения транспортных расходов по доставке товара до пункта (основное, вспомогательное, обслуживающее) (один правильный вариант ответа):

- а) предельная розничная;
- б) дисконтная;
- в) сиф-цена;
- г) франко-цена.

Раздел 8. **УЧЕТ ТРУДА И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ**

В аптечных организациях и аптечных сетях в целях исполнения лицензионных требований и условий трудоустроено значительное количество сотрудников. Затраты предприятия на фонд оплаты труда составляют значительную долю в структуре издержек обращения.

Трудовые отношения — отношения, основанные на соглашении между работником и работодателем о личном выполнении работником за плату трудовой функции (работы по должности в соответствии со штатным расписанием, профессии, специальности с указанием квалификации; конкретного вида поручаемой работнику работы) в интересах, под управлением и контролем работодателя, подчинении работника правилам внутреннего трудового распорядка при обеспечении работодателем условий труда, предусмотренных трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами, трудовым договором. Основанием для трудовых отношений и, соответственно, учета труда и заработной платы является трудовой договор и в ряде случаев — коллективный договор.

Трудовой договор — соглашение между работодателем и работником, в соответствии с которым работодатель обязуется предоставить работнику работу по обусловленной трудовой функции, обеспечить условия труда, предусмотренные трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами и данным соглашением, своевременно и в полном размере выплачивать работнику заработную плату, а работник обязуется лично выполнять определенную этим соглашением трудовую функцию в интересах, под управлением и контролем работодателя, соблюдать правила внутреннего трудового распорядка, действующие у данного работодателя. Сторонами трудового договора являются работодатель и работник.

Коллективный договор — правовой акт, регулирующий социально-трудовые отношения в организации или у индивидуального предпринимателя и заключаемый работниками и работодателем в лице их представителей.

Бухгалтерский учет труда и заработной платы для различных форм оплаты труда

Организации формируют определенные правила и принципы формирования оплаты труда для своих сотрудников. По сходным принципам формирования заработной платы системы группируются формой оплаты труда. Классификация форм оплаты труда представлена на рис. 8.1.

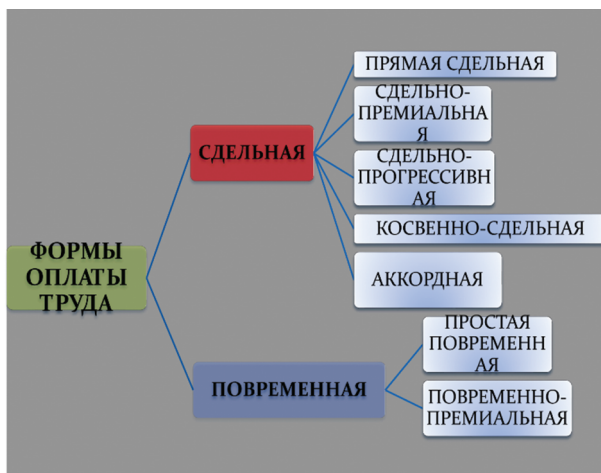


Рис. 8.1. Классификация форм оплаты труда

Согласно Трудовому кодексу РФ, организация самостоятельно устанавливает систему оплаты труда. При этом в пределах одной организации разным категориям работников может быть установлена разная система оплаты труда.

Порядок применения той или иной системы труда к конкретному сотруднику оговаривается в трудовом договоре, а общий порядок, принятый в организации, утверждается приказом или распоряжением руководителя в виде Положения об оплате труда.

В бухгалтерии на основании первичной документации производится расчет заработной платы в расчетно-платежной ведомости. По каждому работнику данные расчетно-платежной ведомости одновременно заносятся в лицевой счет, который является справкой для начисления пенсий, пособий, подсчета средней заработной платы.

Таблица 8.1

Характеристика систем оплаты труда в фармацевтических организациях

<p align="center">Сдельная форма оплаты труда</p> <p>Размер заработка рабочему начисляется за каждую единицу произведенной продукции или выполненного объема работ по сдельным расценкам, которые рассчитываются исходя из тарифной ставки, соответствующей разряду данного вида работ, и установленной нормы выработки (времени)</p>	
<p align="center">Условия для введения сдельной формы оплаты труда:</p> <ul style="list-style-type: none"> — имеются количественные показатели выработки, правильно отражающие затраты труда и возможность применить их с достаточной точностью — существует необходимость увеличивать объем производства или выполняемых работ на данном рабочем месте — обеспечен рост выработки вследствие сдельной оплаты труда, исключаящий ухудшение качества продукции 	
Прямая сдельная	<p>Заработная плата рассчитывается как произведение сдельной расценки за единицу готовой продукции и объема выполненных работ</p>
Сдельно-премиальная	<p>Рабочий сверх заработка по прямым сдельным расценкам дополнительно получает премию за определенные количественные и качественные показатели, предусмотренные действующими на предприятии условиями премирования (ПРЕВЫШЕНИЕ НОРМЫ ВЫРАБОТКИ)</p> <p align="center">$ЗП = \text{расценка} * \text{объем} + \text{премия}$</p>
Сдельно-прогрессивная	<p>Труд рабочего в пределах выполнения норм оплачивается по прямым сдельным расценкам, а при выработке сверх этих исходных норм — по повышенным расценкам.</p> <p>Предел выполнения норм выработки, сверх которого работа оплачивается по повышенным расценкам, устанавливается, как правило, на уровне фактического выполнения норм за последние три месяца, но не ниже действующих норм</p> <p align="center">$ЗП = \text{расценка}_1 * \text{объем нормы выработки} + \text{расценка}_2 * \text{объем, превышающий норму выработки}$</p>

<p>Косвенно-сдельная</p>	<p>Размер заработка рабочего ставится в прямую зависимость от результатов труда обслуживаемых им рабочих-сдельщиков. Эта система оплаты труда, как правило, применяется для оплаты вспомогательных рабочих, наладчиков и настройщиков на предприятиях производителей лекарственных препаратов</p> $\text{ЗП} = \text{ЗП сдельщиков} \cdot K$ <p>K — коэффициент пересчета ЗП сдельщиков в ЗП вспомогательных работников</p>
<p>Аккордная</p>	<p>При аккордной системе оплаты труда расценка устанавливается на весь объем работы, а не на отдельную операцию.</p> <p>Размер аккордной оплаты определяется на основе действующих норм времени (выработки) и расценок, а при их отсутствии — на основе норм и расценок на аналогичные работы.</p> <p>Обычно при аккордной оплате рабочие премируются за сокращение сроков выполнения заданий, что усиливает стимулирующую роль этой системы в росте производительности труда.</p> <p>Используются коэффициенты трудового участия. Такая система оплаты труда характерна при оплате работ на стадии введения в эксплуатацию объектов основных средств на фармацевтических предприятиях</p>
<p>Повременная форма оплаты труда</p> <p>Представляет форму оплаты труда наемного работника, при которой заработок зависит от количества фактически отработанного времени с учетом квалификации работника и условий труда.</p> <p>Для начисления заработной платы используются повременные тарифные ставки, в качестве оплачиваемого временного интервала чаще всего используется месяц (месячная тарифная ставка = оклад), также используются часовые тарифные ставки.</p> <p>Основным недостатком данной формы оплаты труда является сложность достижения высокой производительности</p>	

<p>Условия введения повременной формы оплаты труда:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Существует возможность определения фактически отработанного времени 2. Квалификация и деловые качества сотрудников обеспечивают качество и эффективность работы при выполнении фармацевтической деятельности 	
<p>Простая повременная система оплаты труда</p>	<p>Оплата производится только за число отработанного времени, вне зависимости от количества выполненной работы. Для определения заработной платы необходимо умножить количество оплачиваемых отработанных часов/дней на величину тарифной ставки сотрудника конкретного разряда.</p> <p>$ЗП = \text{кол-во фактически отработанных дней} * (\text{тарифная ставка} / \text{кол-во рабочих дней в месяце}).$</p> <p>В отдельных случаях для определения ЗП используется часовой заработок</p>
<p>Повременно-премиальная система оплаты труда</p>	<p>Оплачивается не только отработанное время, но и качество работы (за последнее начисляются премии). Для получения такого поощрения сотрудники должны выполнить показатели либо другие условия премирования, установленные коллективным договором или положением о премировании.</p> <p>$ЗП = \text{кол-во фактически отработанных дней} * (\text{тарифная ставка} / \text{кол-во рабочих дней в месяце}) + \text{премиальная часть}$</p>
<p>Для различных форм оплаты труда с премиальной частью размер премии и ее зависимость от производительности труда и качественных показателей должны быть определены в локальных нормативных актах, трудовом договоре, коллективном договоре или в положении о премировании</p>	

Первичный учет труда и заработной платы фармацевтических работников

Первичными документами для целей учета численности фармацевтических работников являются унифицированные формы документации по учету труда (Постановление Госкомстата РФ № 26 от 06.04.01 г.). Важнейшим документом является штатное расписание. В штатном расписании определяется организационная структура, состав и численность сотрудников на предприятии. По своей сути этот документ представляет таблицу, в которой содержатся сведения о должностях, количестве штатных единиц, должностных окладах, месячном фонде оплаты труда и системе надбавок.

Стоит отметить, что для фармацевтических организаций штатное расписание является необходимым документом для получения лицензии, т.к. в этом документе раскрывается информация о штатной численности фармацевтического персонала для выполнения лицензионных требований и условий. Унифицированная форма № Т-3 представлена на рисунке 8.2.

Утверждена форма № 7-З
Утверждена Постановлением Государства России
от 05.05.2004 № 1

Код
0301017

Форма по ОКУД _____
по ОКПО _____

(должностное наименование)

№ документа	Дата составления
-------------	------------------

ШТАТНОЕ РАСПИСАНИЕ

УТВЕРЖДЕНО
Приказом организации от " ____ " ____ 20__ г. № ____
Штат в количестве _____ единиц

на период _____ с " ____ " ____ 20__ г.

Структурное подразделение	Должность (специальность, профессия), разряд, класс (категория) квалификации	Количество штатных единиц	Тарифная ставка (оклад) и пр., руб.	Надбавка, руб.				Всего в месяц, руб. (гр. 5 + гр. 6 + гр. 7 + гр. 8) х (гр. 4)	Примечание
наименование	код				1	2	3	4	5
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Итого									

Руководитель кадровой службы _____ (подпись)
_____ (подпись)
_____ (подпись)

Главный бухгалтер _____ (подпись)
_____ (подпись)

Рис. 8.2. Штатное расписание

Штатное расписание утверждается приказом руководителя предприятия. При трудоустройстве сотрудника на предприятии заводится личная карточка (форма № Т-2). В данном документе содержатся личные данные сотрудника. Работодатель обязан обеспечить сохранность этого документа и поместить в картотеку. Бухгалтерия фармацевтической организации при приеме на работу сотрудника заводит форму № Т-54 «Лицевой счет работника». Документ заводится для расчетов по заработной плате.

С.А.АЛЕКСАНДРОВА наименование организации		Форма по ОКУД по ОКТО		Код 0301012 7852076	
Н.А.АЛЕКСАНДРОВА структурное подразделение					

номер документа	Расчетный период		Категория персонала	Идентификационный номер налогоплательщика	Номер страхового свидетельства государственного пенсионного страхования	Код места жительства	Состояние на дату	Количество дней	Дата поступления на работу	Дата увольнения
	с	по								
3	01.01.2013	31.08.2013		7603030000000000	054-115-044 22			1	01.04.2011	
					Табельный номер					

ЛИЦЕВОЙ СЧЕТ

Ант Елена Александровна
 Фамилия, имя, отчество

Дата рождения 03.05.1977

приказ (распоряжение)		структурное подразделение	должность (специальность, профессия)	условия труда	тарифная ставка (ночал), руб.	сумма надбавок, доплат, руб.
Дата	номер					
1	2	3	4	5	6	7
01.02.2012		наименование должности	информация о документе		99999999	

Отпуска по использованию отпусков									
вид отпуска	приказ (распоряжение)		за период	Дата	количество дней	Освобожден	Среднедневная	количество дней	альтернативный
	Дата	номер							
9	10	11	12	13	14	15	16		

Удержания и взносы					
вид удержания (номер и дата документа)		период удержания	сумма удержания, руб. или процент	сумма удержания в месяц (период), руб.	Сумма предоставленного аванса (сумма стандартных надбавок, вычетов), руб.
		с	по		

Рис. 8.3. Лицевой счет

Лицевой счет сотрудника заполняет работник бухгалтерии на основе первичных учетных регистров, в которые занесена информация об отработанном времени, выполненных работах и выработке на разные виды выплат. Сюда входят также следующие документы: путевые и маршрутные листы, рапорты о выработке, наряды на сдельную работу, табель учета использования рабочего времени и табель расчета заработной платы и так далее. После прописываются сведения о сотруднике, на которого заводится лицевой счет: его полное имя и дата рождения. Прописывается место работы и должность, присваивается табельный номер. Далее в документе указывается семейное положение сотрудника, количество детей и иждивенцев и дата поступления на работу. Далее идут графы, напрямую связанные с выплатами: пенсия (вид, месячная сумма, окончание выплаты), условия начисления заработной платы (должность, номер приказа, цех или отдел, разряд, условия труда и другие), вид отпуска (приказ: номер и дата, количество дней, период) и суммы удержания из заработной платы (сумма и период удержания, размер удержания за месяц и так далее). Также существует форма Т-54а, которая применяется для обработки данных посредством вычислительной техники.

Руководители фармацевтических организаций и материально ответственные лица заполняют листок по учету кадров (или анкету), формируют резюме, которые затем вкладываются в личное дело.

Учет отработанного рабочего времени ведется табельщиком или бригадиром по каждому рабочему дню, централизованно или децентрализованно. В целях организации оперативного учета различают следующие табельные системы: жетонная, карточная с помощью контрольных часов, с использованием пропусков, автоматизированная проходная или автоматизированная система учета рабочего времени. Выбор конкретной табельной системы зависит от размера организации, сложившейся традиции и других факторов. В любом случае учет должен обеспечить надлежащий контроль за использованием рабочего времени по каждому работнику.

Первичная учетная документация по учету отработанного рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда включает в себя:

- табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы (ф. № Т-12);
- табель учета использования рабочего времени (ф. № Т-13);
- расчетно-платежную ведомость (ф. № Т-49);
- расчетную ведомость (ф. № Т-51);
- платежную ведомость (ф. № Т-53).

Информация об отработанном времени дается по каждому работнику в разрезе структурных подразделений с отметкой о явках и неявках на работу по числам месяца с промежуточными итогами за первую и вторую половину месяца. Таким образом, табельщик 2 раза в месяц подает данные в бухгалтерию. Кроме того, приводятся общие данные за месяц в днях и часах, а также сведения о количестве дней неявок с указанием их причин (ежегодные отпуска, отпуска по учебе и т.п.). По каждому работнику приведен также размер тарифной ставки, оклада (в руб. и коп.). Для учета затрат

труда при повременной форме оплаты (как для работников администрации, так и для других категорий работников с повременной оплатой) применяются табели учета использования рабочего времени. Табели ведут по месту работы руководители подразделения или кадровые работники. В табель вносится весь списочный состав соответствующего подразделения с указанием табельных номеров. В обоих учетных регистрах (ф. № Т-12 и № Т-13) информация об использовании рабочего времени за каждый день приведена по двум строкам: одна — для условных обозначений, вторая — для отражения количества часов по каждому из них. Условные обозначения приведены в виде буквенного и цифрового кодов. Учет использования рабочего времени ведется в табеле сплошным методом регистрации явок и неявок на работу. Ежедневно напротив каждого работника отмечается количество отработанных часов рабочего времени. В случае невыхода на работу проставляются соответствующие обозначения («О» — отпуск; «П» — прогул; «Б» — больничный), объясняющие причину отсутствия работника. В конце месяца после подведения итогов по отработанному времени (дням, часам) табель сдается в бухгалтерию.

Помимо информации об отработанном времени в табелях (ф. № Т-12 и № Т-13) содержатся данные о расчете заработной платы и для составления статистической отчетности по труду. Табель формы № Т-13 применяется в условиях автоматизированной обработки данных.

Таким образом, табели учета рабочего времени являются основным документом для начисления заработной платы при повременной оплате труда. Для учета трудовых показателей и начисления заработной платы при сдельной форме оплаты труда используют наряды, маршрутные листы, ведомости и другие документы.

Унифицированная форма № Т-13
Утверждена постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 № 1

Код
0301008

наименование организации

структурное подразделение

Номер документа	Дата составления	Отчетный период	
		с	по

ТАБЕЛЬ

УЧЕТА РАБОЧЕГО ВРЕМЕНИ

[illegible]

Ответственное лицо

личная подпись	расшифровка подписи
----------------	---------------------

Руководитель структурного подразделения

ДОСТАТОЧНОСТЬ	ЛИЧНАЯ ГОДИШНЬ
---------------	----------------

расшифровка подписи

	20	r:
20	20	20

Расчет заработной платы

Выделяют два вида оплаты труда (рис. 8.5). Основная заработная плата начисляется сотруднику за фактически отработанное время по окладу или в случае сдельной формы оплаты труда за объем работ по расценкам. Законодательством по труду предусмотрено наличие дополнительной заработной платы в виде компенсаций при оплате очередных отпусков, выходных пособий и другое.



Рис. 8.5. Виды заработной платы

Расчет заработной платы сотрудника производится исходя из системы оплаты труда по формулам, приведенным в таблице (таблица в начале главы). В ряде случаев расчет заработной платы должен учитывать особые условия труда (таблица 8.2).

Таблица 8.2

Начисление заработной платы при особых условиях труда

Оплата сверхурочной работы	Сверхурочные работы не должны превышать 120 часов в год и 4-х часов в течение 2-х дней. В случае сверхурочной работы фармацевтического персонала бухгалтерия обязана начислить за первые два часа часовой заработок в 1,5-кратном размере, последующие — в 2-кратном
Работа в выходные и праздничные дни	Для аптечных организаций характерно формирование графика сменности, однако ряд должностных лиц в аптечных организациях работают в рамках 5-дневной рабочей недели. В случае привлечения этих специалистов в выходные или праздничные дни бухгалтерия аптечной сети обязана оплачивать сотруднику отработанное время в не менее чем двойном размере или предоставить сотруднику отгул
Работа в ночное время	В случае работы специалистов в ночное время минимальный размер надбавки к окладу составляет не менее 20%

Служебные командировки

В ряде случаев у администрации юридических лиц возникает необходимость направить фармацевтических специалистов в служебные командировки.

Служебная командировка — поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы. Вместе с тем, стоит отметить, что для ряда фармацевтических специалистов, чаще всего занимающихся маркетингом и продвижением, служебные поездки являются ежедневной рутинной практикой. В этом случае в трудовом договоре с сотрудником регламентируется разъездной характер работы. Служебные поездки работников, постоянная работа которых осуществляется в пути или имеет разъездной характер, служебными командировками не признаются.

Нормативно-правовым основанием для направления фармацевтических работников в командировки является Постановление правительства Российской Федерации от 13 октября 2008 г. № 749 (ред. от 29.07.2015 г.) «Об особенностях направления работников в служебные командировки».

Работники направляются в командировки на основании письменного решения работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы. Поездка работника, направляемого в командировку на основании письменного решения работодателя в обособленное подразделение командирующей организации (представительство, филиал), находящееся вне места постоянной работы, также признается командировкой.

Оплата труда работника в случае привлечения его к работе в выходные или нерабочие праздничные дни производится в соответствии с трудовым законодательством Российской Федерации

Фактический срок пребывания работника в командировке определяется по проездным документам, представляемым работником по возвращении из командировки.

В случае проезда работника на основании письменного решения работодателя к месту командирования и (или) обратно к месту работы на служебном транспорте, на транспорте, находящемся в собственности работника или в собственности третьих лиц (по доверенности), фактический срок пребывания в месте командирования указывается в служебной записке, которая представляется работником по возвращении из командировки работодателю с приложением документов, подтверждающих использование указанного транспорта для проезда к месту командирования и обратно (путевой лист, маршрутный лист, счета, квитанции, кассовые чеки и иные документы, подтверждающие маршрут следования транспорта).

В случае отсутствия проездных документов фактический срок пребывания в командировке работник подтверждает документами по найму жилого помещения в месте командирования. При проживании в гостинице указанный срок пребывания подтверждается квитанцией (талоном) либо иным документом, подтверждающим заключение договора на ока-

знание гостиничных услуг по месту командирования, содержащим сведения, предусмотренные Правилами предоставления гостиничных услуг в Российской Федерации, утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 25 апреля 1997 г. № 490 «Об утверждении Правил предоставления гостиничных услуг в Российской Федерации».

При отсутствии проездных документов, документов по найму жилого помещения либо иных документов, подтверждающих заключение договора на оказание гостиничных услуг по месту командирования, в целях подтверждения фактического срока пребывания в месте командирования работником представляются служебная записка и (или) иной документ о фактическом сроке пребывания работника в командировке, содержащий подтверждение принимающей работника стороны (организации либо должностного лица) о сроке прибытия (убытия) работника к месту командирования (из места командировки).

При направлении сотрудника в командировку к учету необходимо будет принять командировочные расходы (рис. 8.6).



Рис. 8.6. Учет расходов в командировках

При направлении сотрудника в командировку у него возникает необходимость в дополнительных тратах, что связано с пребыванием удаленно от места постоянного проживания. В этой связи локальными нормативными актами устанавливается размер дополнительной денежной компенсации (суточные). Суточные могут быть установлены специальным положением, коллективным договором, в ряде случаев ведомственными нормативными актами.

По сути суточные являются доходом физического лица, однако налоговый кодекс регламентирует размеры суточных, которые не признаются налогооблагаемым доходом по НДФЛ. В случае командировки на территории РФ — 700 рублей в сутки, в случае зарубежной командировки — 2500 рублей в сутки. В случае превышения данных пределов суточных ставка 13% будет применяться к фактическому размеру суточных за вычетом установленных лимитов.

Первичный учет командировочных расходов

Основанием направления фармацевтического работника в командировку является «приказ о направлении работника в командировку» (форма 9А) (с 2015 г. из формы необходимо исключить строку «служебное задание»). Затем работодателю необходимо зафиксировать факт отбытия сотрудника в служебную командировку в журнале учета работников, выбывающих в командировки из командирующей организации, и учета работников, прибывших в организацию, которую они командированы (Приказ МЗСР № 739Н от 11.09.2009 г.) (рис. 8.7).

Приложение № 2
к Приказу Минздрава России
от 11.09.2009 № 739н

ЖУРНАЛ
учета работников, выбывающих в служебные командировки из командирующей организации
ЗАО «Актив»
(наименование организации)

№ п/п	Фамилия, имя и отчество командированного работника	Дата и номер командировочного удостоверения	Место командирования	
			наименование организации	пункт назначения
1	Кошелева Юлия Алексеевна	02.12.2011 № 105	ООО «Пассив»	Москва

ЖУРНАЛ учета работников, выбывающих в служебные командировки из командирующей организации
ЗАО «Актив»
(наименование организации)

N п/п	Фамилия, имя и отчество командированного работника	Дата и номер командировочного удостоверения	Место командирования	
			наименование организации	пункт назначения
1	Кошелева Юлия Алексеевна	02.12.2011 N 105	ООО "Пассив"	Москва

Рис. 8.7. Журнал учета работников, выбывающих в командировки из командирующей организации, и учета работников, прибывших в организацию, в которую они командированы

Стоит отметить, что с 8 января 2015 г. командировочные удостоверения отменены. В связи с этим в журналах регистрации отбытия и убытия сотрудников в данной графе ставится прочерк. Необходимо пояснить: юридические лица вправе использовать командировочные удостоверения в целях реализации своей учетной политики, т.к. в соответствии с законодательством отменена обязательность использования данного документа. Важнейшим документом учета командировок на уровне бухгалтерии фармацевтической организации является табель учета рабочего времени (Т-12, Т-13).

Во время нахождения сотрудника в командировке табельщик делает отметки в соответствующих графах: в случае нахождения в командировке используется код «К», в случае нахождения в командировке в выходной день — «К и РВ».

Важнейшим и обязательным документом для принятия к учету командировочных расходов является авансовый отчет. При оформлении документа указываются все расходы сотрудника, подтвержденные первичными документами. Все приходные ордера, квитанции, договоры, чеки, бланки строгой отчетности должны быть приложены к авансовому отчету, который подается в бухгалтерию не позднее 3-х рабочих дней с момента прибытия из командировки.

В случае, если сотрудник использует личный транспорт, то оформляется служебная записка произвольной формы. К ней прикладываются квитанции, чеки, счета. На оборотной стороне авансового отчета указывается перечень расходных документов с датами, номерами и суммами, а также указывают корреспондирующие счета для отнесения затрат на основное производство, вспомогательное производство, расходы на продажу и др.

Таким образом, в авансовом отчете указаны все расходы сотрудника, совершенные им при выполнении трудовой деятельности в командировке, при этом ему сохраняется оклад и в ряде случаев выплачиваются суточные. Модель расчета оплаты командировки представлена на рис. 8.8.

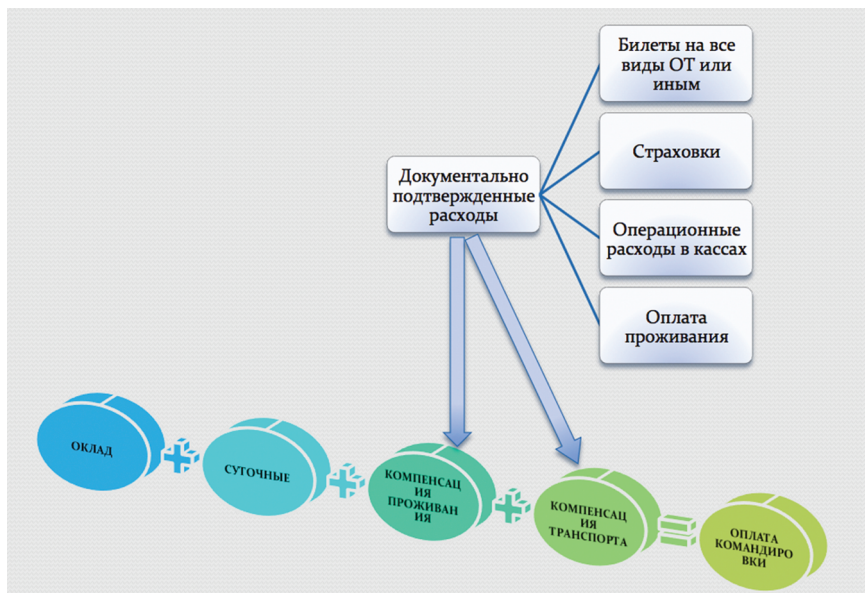


Рис. 8.8. Оплата за неотработанное время

(унифицированные формы № Т-6 и № Т-6а), оформленного в соответствии с графиком отпусков (унифицированная форма № Т-7).

Одновременно с заполнением унифицированных форм № Т-6, № Т-6а и № Т-7 в бухгалтерии оформляют унифицированную форму № Т-60 «Записка-расчет о предоставлении отпуска сотруднику».

www.buhsol.ru

Унифицированная форма № Т-60
Утверждена Постановлением Госкомстата
России от 05.01.2004 № 1

Форма по ОКУД 0301051
по ОКПО

(наименование организации)

Номер документа Дата составления

ЗАПИСКА-РАСЧЕТ
о предоставлении отпуска работнику

Табельный номер

(фамилия, имя, отчество)

(структурное подразделение)

(должность (специальность, профессия), разряд, класс (категория) квалификации)

А. Предоставляется ежегодный основной оплачиваемый отпуск
за период работы с " " 20 г. по " " 20 г.
на календарных дней
с " " 20 г. по " " 20 г.

Б. и (или) ежегодный дополнительный (другой) отпуск на календарных дней

Ежегодный дополнительный (другой) отпуск		Количество календарных дней	Дата		Основание предоставления ежегодного дополнительного (другого) отпуска
вид	код		начала отпуска	окончания отпуска	
1	2	3	4	5	6

В. Всего отпуск на календарных дней
с " " 20 г. по " " 20 г.

Работник кадровой службы (подпись) (личная подпись) (расшифровка подписи)

Рис. 8.11. Унифицированная форма № Т-60
«Записка-расчет о предоставлении отпуска сотруднику»

Сумма отпускных рассчитывается как произведение среднедневного заработка (рассчитанного в соответствии со ст. 139 ТК РФ) и количества дней предоставляемого отпуска. Средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за последние 12 календарных месяцев путем деления суммы начисленной заработной платы на 12 и на 29,4 (среднемесячное число календарных дней).

В случае, если в расчет попадает месяц, отработанный не полностью, то к расчету за полностью отработанные месяцы прибавляют пересчет с использованием условного количества календарных дней.

В ряде случаев предоставляется ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск.

Предоставляется ежегодно в соответствии со ст. 116 ТК РФ работникам, занятым на работах с вредными или опасными условиями труда, работникам с ненормируемым рабочим днем, работникам, работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, а также в других случаях, предусмотренных Трудовым кодексом и иными федеральными законами.

Расчет и выплата отпускных производятся по аналогии с основным отпуском исходя из размера среднедневного заработка.

Работникам, обучающимся в учебных заведениях без отрыва от производства, администрация обязана создавать необходимые условия. При этом льготы, в число которых входят оплачиваемые учебные отпуска, отпуска без сохранения заработной платы и оплаты проезда к месту нахождения учебного заведения и обратно, предоставляются работникам, обучающимся без отрыва от производства в том случае, если учебное заведение имеет государственную аккредитацию. Гарантии и компенсации работникам, совмещающим работу с обучением, предоставляются при получении образования соответствующего уровня впервые и только в одном учебном заведении.

За работниками организацией на время их обучения с отрывом от производства сохраняется средняя заработная плата по основному месту работы.

Пособие по временной нетрудоспособности

В ряде случаев по состоянию здоровья сотрудник фармацевтической организации не может находиться на рабочем месте. Для получения пособия по временной нетрудоспособности работник обязан предоставить работодателю листок нетрудоспособности.

Оформление временной нетрудоспособности, а также их выдача осуществляются с применением бланка (рис. 8.12), утвержденного Приказом Минздравсоцразвития № 347н, и с учетом Порядка выдачи листков нетрудоспособности, утвержденного Приказом Минздравсоцразвития РФ от 29.06.2011 № 624н.

ЛИСТОК НЕТРУДОСПОСОБНОСТИ

первичный ☐ продление листа нетрудоспособности № 001 234 567 891

дубликат ☐

Дата выдачи: / /

Ф. И. О. / /

Почему, кем, почему нетрудоспособности: / /

Причина нетрудоспособности: / /

Основное ☐ По совместительству ☐ № / /

Состоит на учете в государственном учреждении службы занятости: / /

Поступила на учет в ранние сроки беременности (до 12 недель): / /

Освобождена от работы: / /

Находится в стационаре: с / / по / /

Дата направления в бюро МСЭ: / /

Дата регистрации документов в бюро МСЭ: / /

Освобожден/а от работы: / /

С какого числа: / / По какому числу: / /

Должность врача: / /

Фамилия и инициалы врача или врачебной комиссии: / /

Подпись врача: / /

ПРИСТУПИТЬ К РАБОТЕ с / / Иное: / /

Выдан листок нетрудоспособности (продолжение) № / /

Подпись врача: / /

Регистрационный № / /

Код специальности: / /

Основное ☐ По совместительству ☐

Условия обеспечения: / /

Акт формы Т-1 от: / /

Страховой стаж: лет / мес. в т.ч. страховые периоды: лет / мес.

Принимается пособие за период: с / / по / /

Средний заработок для исчисления пособия: / /

Средний дневной заработок: / /

Среднее пособие за счет средств работодателя: / /

Среднее пособие за счет средств государственной системы социального страхования Российской Федерации: / /

Фамилия и инициалы работодателя: / /

Фамилия и инициалы гл. бухгалтера: / /

ЛИСТОК НЕТРУДОСПОСОБНОСТИ

первичный ☐ продление листа нетрудоспособности № 001 234 567 891

дубликат ☐

Дата выдачи: / /

Ф. И. О. / /

Почему, кем, почему нетрудоспособности: / /

Причина нетрудоспособности: / /

Основное ☐ По совместительству ☐ № / /

Состоит на учете в государственном учреждении службы занятости: / /

Поступила на учет в ранние сроки беременности (до 12 недель): / /

Освобождена от работы: / /

Находится в стационаре: с / / по / /

Дата направления в бюро МСЭ: / /

Дата регистрации документов в бюро МСЭ: / /

Освобожден/а от работы: / /

С какого числа: / / По какому числу: / /

Должность врача: / /

Фамилия и инициалы врача или врачебной комиссии: / /

Подпись врача: / /

ПРИСТУПИТЬ К РАБОТЕ с / / Иное: / /

Выдан листок нетрудоспособности (продолжение) № / /

Подпись врача: / /

Регистрационный № / /

Код специальности: / /

Основное ☐ По совместительству ☐

Условия обеспечения: / /

Акт формы Т-1 от: / /

Страховой стаж: лет / мес. в т.ч. страховые периоды: лет / мес.

Принимается пособие за период: с / / по / /

Средний заработок для исчисления пособия: / /

Средний дневной заработок: / /

Среднее пособие за счет средств работодателя: / /

Среднее пособие за счет средств государственной системы социального страхования Российской Федерации: / /

Фамилия и инициалы работодателя: / /

Фамилия и инициалы гл. бухгалтера: / /

Рис. 8.12. Листок нетрудоспособности

Максимальный срок временной нетрудоспособности составляет до 15 календарных дней. Если нетрудоспособность превысила эти сроки, то больничный продлевается врачебной комиссией максимум на 15 календарных дней единовременно.

Закрытый листок нетрудоспособности не позднее шести месяцев со дня выдачи сотруднику необходимо передать в бухгалтерию.

Бухгалтерия заполняет листок нетрудоспособности в своей части и начисляет пособие по временной нетрудоспособности, которое будет выплачено вместе с авансом или зарплатой.

Размер пособия по временной нетрудоспособности не имеет фиксированного значения и зависит, прежде всего, от заработка и стажа работника:

- при стаже 8 и более лет полагается пособие в размере 100% от среднего заработка;
- при стаже от 5 до 8 лет — 80% от среднего заработка;
- стаж менее 5 лет дает право на пособие в размере 60% от среднего заработка.

Если средний заработок за каждый год окажется выше соответствующего предела (в 2015 году — 670 тысяч рублей, в 2014 году — 624 тысячи рублей), то в расчет для оплаты больничного берется только указанная предельная сумма

Всю процедуру расчета больничного в 2016 году можно условно разделить на несколько этапов:

- 1) определение среднего заработка за расчетный период;
- 2) расчет среднего дневного заработка;
- 3) вычисление размера дневного пособия;
- 4) установление суммы пособия к оплате.

Сначала определяется заработок за предыдущие два календарных года. Если сотрудник работает недавно, в этом поможет справка о сумме заработной платы и иных выплат, которую теперь обязан выдавать увольняемому работнику каждый работодатель. Далее определяется средний дневной заработок. Для этого полученную сумму делят на 730.

Затем рассчитывают сумму дневного пособия по временной нетрудоспособности с учетом страхового стажа работника. Если страховой стаж менее шести месяцев, то за каждый месяц болезни полагается не более одного МРОТ.

Первые 3 рабочих дня больничного оплачивает организация, оставшиеся дни — Фонд социального страхования.

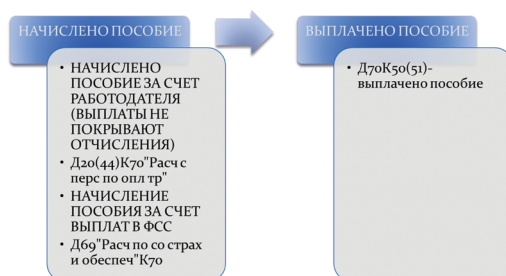


Рис. 8.13. Порядок начисления пособия по временной нетрудоспособности

ФСС переводит денежные средства на счет организации только в случае, если они превышают отчисления.

Д51К69 «Расчеты по соц. страх. и обеспечению» — получены суммы к возмещению пособий на РС.

Отпуск по беременности и родам

Женщинам по их заявлению и на основании выданного в установленном порядке листка нетрудоспособности предоставляются отпуска по беременности и родам продолжительностью 70 (в случае многоплодной беременности — 84) календарных дней до родов и 70 (в случае осложненных родов — 86, при рождении двух или более детей — 110) календарных дней после родов с выплатой пособия по государственному социальному страхованию в установленном федеральными законами размере.

Отпуск по беременности и родам исчисляется суммарно и предоставляется женщине полностью независимо от числа дней, фактически использованных ею до родов.

Вопросы для самоподготовки

1. Системы и формы оплаты труда. Порядок расчета заработной платы в бухгалтерии аптечной сети в зависимости от системы оплаты труда.
2. Первичный учет труда и заработной платы в аптечной сети.
3. Служебные командировки: оформление, возмещение расходов, первичные документы.
4. Отпуска: оформление, выплаты, первичные документы.
5. Временная нетрудоспособность: оформление, выплаты, первичные документы.

Тестовые задания для контроля усвоения материала по разделу «Учет труда и заработной платы»

1. **Соглашение между работодателем и работником, в соответствии с которым работодатель обязуется предоставить работнику работу по обусловленной трудовой функции, обеспечить условия труда, предусмотренные трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами и данным соглашением, своевременно и в полном размере выплачивать работнику заработную плату, а работник обязуется лично выполнять определенную этим соглашением трудовую функцию в интересах, под управлением и контролем работодателя, соблюдать правила внутреннего трудового распорядка, действующие у данного работодателя (один правильный вариант ответа):**
 - а) трудовой договор;
 - б) учетная политика;
 - в) коллективный договор;
 - г) трудовые отношения.
2. **Расчет ЗП = расценка * объем + премия характерен для _____ системы оплаты труда (один правильный вариант ответа):**
 - а) сдельно-премиальной;
 - б) сдельно-прогрессивной;
 - в) аккордной;
 - г) простой повременной.
3. **Расчет ЗП = расценка 1 * объем нормы выработки + расценка 2 * объем, превышающий норму выработки, характерен для _____ системы оплаты труда (один правильный вариант ответа):**
 - а) сдельно-премиальной;
 - б) сдельно-прогрессивной;
 - в) аккордной;
 - г) простой повременной.

-
4. **Расчет ЗП = ЗП сдельщиков * К характерен для ____ системы оплаты труда (один правильный вариант ответа):**
- а) сдельно-премиальной;
 - б) сдельно-прогрессивной;
 - в) аккордной;
 - г) простой повременной.
5. **Расчет ЗП = кол-во фактически отработанных дней * (тарифная ставка/кол-во рабочих дней в месяце) характерен для ____ системы оплаты труда (один правильный вариант ответа):**
- а) сдельно-премиальной;
 - б) сдельно-прогрессивной;
 - в) аккордной;
 - г) простой повременной.
6. **Расчет ЗП = кол-во фактически отработанных дней * (тарифная ставка/кол-во рабочих дней в месяце) + премиальная часть характерен для ____ системы оплаты труда (один правильный вариант ответа):**
- а) сдельно-премиальной;
 - б) повременно-премиальной;
 - в) аккордной;
 - г) простой повременной.
7. **Организационная структура, состав и численность сотрудников аптечной организации определена в (один правильный вариант ответа):**
- а) платежной ведомости;
 - б) авансовом отчете;
 - в) таблице учета рабочего времени;
 - г) штатном расписании.
8. **Информация об отработанном времени, выполненных работах и выработке на разные виды выплат отражается бухгалтерией в документе (один правильный вариант ответа):**
- а) платежной ведомости;
 - б) авансовом отчете;
 - в) лицевом счете;
 - г) штатном расписании.
9. **Первичная учетная документация по учету отработанного рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда включает в себя (несколько правильных вариантов ответа):**

- а) табель учета использования рабочего времени;
- б) авансовый отчет;
- в) расчетно-платежную ведомость;
- г) штатное расписание.

10. Первичная учетная документация по учету отработанного рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда включает в себя (несколько правильных вариантов ответа):

- а) табель учета использования рабочего времени;
- б.) авансовый отчет;
- в) расчетно-платежную ведомость;
- г) штатное расписание.

Раздел 9. **УЧЕТ РАСХОДОВ АПТЕЧНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

Издержки обращения

Учет расходов аптечной организации в бухгалтерском учете регулируется ПБУ 10/99 «Расходы организации» (Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99»).

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Не признается расходами организации выбытие активов:

— в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.);

— вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);

— по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;

— в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;

— в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;

— в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

- 1) расходы по обычным видам деятельности;
- 2) прочие расходы.

Расходы по обычным видам деятельности

Расходами по обычным видам деятельности аптечной организации являются расходы, связанные с изготовлением и продажей экстермпоральной рецептуры, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме.

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

Для целей формирования организацией финансового результата деятельности от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды, с учетом корректировок, зависящих от особенностей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров.

При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Прочие расходы:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов;
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной деятельности;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;

-
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
 - суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
 - курсовые разницы;
 - сумма уценки активов;
 - перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
 - расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

Признание расходов

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- Расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота.

- Сумма расхода может быть определена.

- Имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

- Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

- Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, прочие или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Если организацией, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, принят порядок признания выручки от продажи продукции и товаров не по мере передачи прав владения, пользования и распоряжения на поставленную продукцию, отпущенный товар, выполненную работу, оказанную услугу, а после поступления денежных средств и иной

формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности.

Расходы признаются в отчете о финансовых результатах:

- с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);
- путем их обособленного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;
- по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод (доходов) или поступление активов;
- независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;
- когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

Вопросы для самоподготовки

1. Расходы аптечной сети: что признается и не признается расходами, классификация расходов.
2. Расходы по обычным видам деятельности: определение, классификация, примеры.
3. Прочие расходы: определение, классификация, примеры.
4. Признание расходов: условия, документальное оформление расходов.

Тестовые задания для контроля усвоения материала по разделу «Учет расходов аптечной организации. Издержки обращения»

1. **Не признается расходами аптечной организации (несколько вариантов ответа):**
 - а) выбытие актива в связи с приобретением внеоборотных активов;
 - б) предоплата поставщику;
 - в) оплата по договору в связи с предоставлением маркетинговых услуг;
 - г) оплата по договору бухгалтерского аутсорсинга.
2. **Выделяют следующие виды расходов (несколько вариантов ответа):**
 - а) прочие расходы;
 - б) чрезвычайные расходы;
 - в) необходимые расходы;
 - г) расходы по обычным видам деятельности.
3. **Расходы аптечной организации можно отнести на (несколько вариантов ответа):**
 - а) амортизацию;

-
- б) прочие затраты;
 - в) расчеты с поставщиками;
 - г) расчеты с прочими дебиторами.

4. Расходы аптечной организации можно отнести на (несколько вариантов ответа):

- а) затраты на оплату труда;
- б) отчисления на социальные нужды;
- в) материальные затраты;
- г) валютные операции.

5. К прочим расходам относят (несколько вариантов ответа):

- а) расходы, связанные с обслуживанием сдаваемого в аренду помещения;
- б) стоимость услуг риелторов по продаже помещения;
- в) штрафы за нарушение условий договора поставки;
- г) возмещение убытков, причиненных аптечной организацией.

6. К прочим расходам относят (несколько вариантов ответа):

- а) курсовые разницы;
- б) убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- в) проценты по кредиту;
- г) расходы, связанные с чрезвычайными ситуациями.

7. К прочим расходам относят (несколько вариантов ответа):

- а) курсовые разницы;
- б) убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- в) проценты по кредиту;
- г) расходы, связанные с чрезвычайными ситуациями.

Раздел 10. УЧЕТ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА В АПТЕЧНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Для юридических лиц, владеющих аптечными организациями, крайне важным является учет экономического результата хозяйствования. Выявленный финансовый результат в первую очередь используется для целей налогового учета, кроме того имеет важнейшее значение для целей внутреннего аудита. Без надлежащего учета финансового результата невозможно проводить внутренние аналитические исследования, планирование и прогнозирование основных экономических показателей аптечной сети.

Конечный финансовый результат — это прирост или уменьшение капитала организации в процессе финансово-хозяйственной деятельности за отчетный период, который выражается в форме общей прибыли или убытка.

Таким образом, прирост или уменьшение капитализации определяется соотношением доходов и расходов в отчетном периоде. Иными словами, если доходы компании превышают расходы, то финансовый результат выражается в форме прибыли, в противном случае к учету принимается финансовый результат в виде убытка. Стоит отметить, что для целей достоверного учета финансового результата особое внимание уделяют структурированию доходов и расходов экономических субъектов.

Доходы — это увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Расходы — это уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

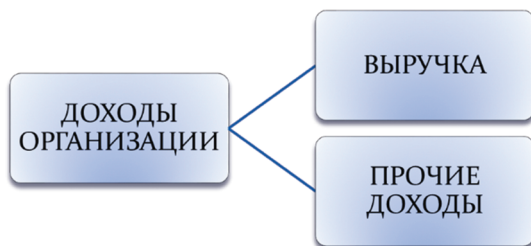


Рис. 10.1. Структура доходов аптечной организации

Более детально структура доходов организации приводится в ПБУ 9/99 «Доходы организации» (таблица 10.1).

Таблица 10.1

Доходы организации

Доход организации, владеющей аптечной сетью	
Доходы от обычных видов деятельности	
Выручка от продажи товаров и оказания услуг	Денежные средства, полученные от покупателей в оплату товаров аптечного ассортимента в розничной аптечной сети, а также доходы, связанные с программами льготного лекарственного обеспечения
Прочие доходы	
Предоставление помещений и оборудования в аренду	В случае, если аптечная сеть предоставляет помещение и оборудование арендаторам за оплату
Доходы от предоставления нематериальных активов аптечной сети в пользование другим организациям	Предоставление специализированного программного обеспечения, франчайзинг
Доходы, полученные от участия в уставных капиталах других компаний, доходы по договорам простого товарищества, проценты по депозитным вкладам юридических лиц, проценты по договорам займа	В случае, если юридическое лицо, владеющее аптечной сетью, имеет финансовое вложение и занимается инвестиционной деятельностью
Доходы, полученные от продажи объектов основных средств и нематериальных активов юридического лица	В случае, если юридическое лицо, владеющее аптечной сетью, в отчетном периоде продавало здание, сооружение, помещение, оборудование, права на нематериальные активы
Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договора поставки	В случае, если договор между поставщиком и аптечной организацией регламентирует штрафы, пени, неустойки
Активы, полученные безвозмездно, возмещение убытков, курсовые разницы, сумма дооценки активов	В случае, если данные факты хозяйственной жизни присутствовали в отчетном периоде
Поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств	Страховые возмещения, стоимость ценностей, остающаяся после списания разрушенных материальных активов

Стоит отметить, что при отнесении доходов на выручку и прочие поступления в первую очередь руководствуются обозначенным в уставе предприятия и кодах статистики основным видом экономической деятельности. Таким образом, для ряда предприятий поступление денежных средств по договору аренды, инвестиционной деятельности и лицензионным договорам являются выручкой. Для большинства юридических лиц, владеющих аптечными организациями, выручкой признается исключительно поступление денежных средств от покупателей при осуществлении розничной фармацевтической деятельности согласно уставу и лицензии на осуществление фармацевтической деятельности.

Структура расходов регламентируется ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Расходы организации, владеющей аптечной сетью, также делятся на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы. Расходы по обычным видам деятельности для таких юридических лиц связаны с изготовлением экстермпоральной рецептуры, реализацией лекарственных препаратов промышленного производства, осуществлением льготного лекарственного обеспечения. Прочие расходы таких предприятий связаны с поддержкой обращения по видам деятельности, которые представлены в таблице 10.1, как приносящие прочие доходы.

Доход по основному виду деятельности предприятия является конечным результатом операционного цикла фармацевтических предприятий. Операционные циклы представлены на рис. 10.2.

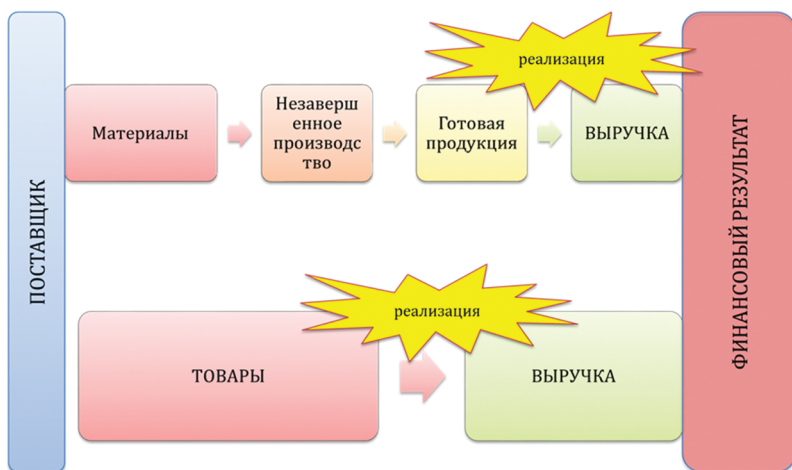


Рис. 10.2. Операционные циклы фармацевтических предприятий

Получение выручки в аптечных организациях с правом изготовления и в аптечных организациях готовых лекарственных форм связан с процессом реализации. Надлежащее документальное оформление и принятие к учету



Рис. 10.3. Условие возникновения процесса реализации

Таким образом, при одновременном выполнении условий, представленных на рис. 10.3, денежные средства, полученные аптечной организацией от покупателей и заказчиков, принимаются к учету как выручка. В случае, если одно из условий не соблюдается, то к учету принимается кредиторская задолженность аптечной организации на сумму хозяйственной операции, и по окончании отчетного периода эта сумма должна войти в состав пассива баланса.

Важнейшим элементом учетной политики, утвержденной на предприятии, является документальное оформление процесса реализации. В случае, если контрагентом является институциональный потребитель, то процесс реализации сопровождается договором купли-продажи или поставки и пакетом первичных сопроводительных документов (универсальный передаточный документ или товарная накладная со счетом-фактурой). В случае реализации товаров аптечного ассортимента конечным потребителям оформление реализации состоит в предоставлении бланков строгой отчетности, чеков.

Расходы по обычной деятельности отражаются в учете в случае наличия первичных учетных документов по данным расходам, и они производятся в соответствии с соответствующими договорами или требованиями законодательства. В случае, если эти условия не соблюдаются, то данные расходы могут быть приняты к учету только как дебиторская задолженность в составе актива баланса.

Синтетический учет финансового результата по основному виду деятельности

Для учета финансового результата от обычного вида деятельности используется синтетический счет 90 «Продажи». В течение отчетного года на счете 90 собираются данные о доходах и расходах от обычных видов деятельности.

К счету 90 открываются субсчета:

90-1 «Выручка»;

90-2 «Себестоимость продаж»;

90-3 «Налог на добавленную стоимость»;

90-4 «Акцизы».

Таким образом, к счету 90 открываются 5 субсчетов, в рамках которых отдельно учитываются доходы и расходы по основному виду деятельности. Механизм учета промежуточного финансового результата на счете 90 отражен на рис. 10.4. По кредиту 90 счета отражается выручка, полученная аптечной организацией за отчетный месяц. Для отражения данной хозяйственной операции используется субсчет 90-1. Для отражения себестоимости реализуемого товара используется субсчет 90-2 «Себестоимость продаж». Отдельно отражается НДС в рамках субсчета 90-3. Для выявления конечного сальдо доходов и расходов отчетного месяца используется субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

Финансовый результат отражается по данному субсчету при использовании следующей формулы:

Финансовый результат от продажи = Сумма выручки от продаж (кредитовый оборот за отчетный месяц по субсчету 90-1) — Себестоимость продаж (суммарный дебетовый оборот по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4).

При этом ежемесячно финансовый результат списывается на счет 99 «Прибыли/убытки». Порядок списания определяется соотношением дебетовых и кредитовых оборотов по счету 90.

Д 90-9 К 99 — отражена сумма прибыли за месяц. Д 99 К 90-9 — отражена сумма убытка, полученного за месяц.

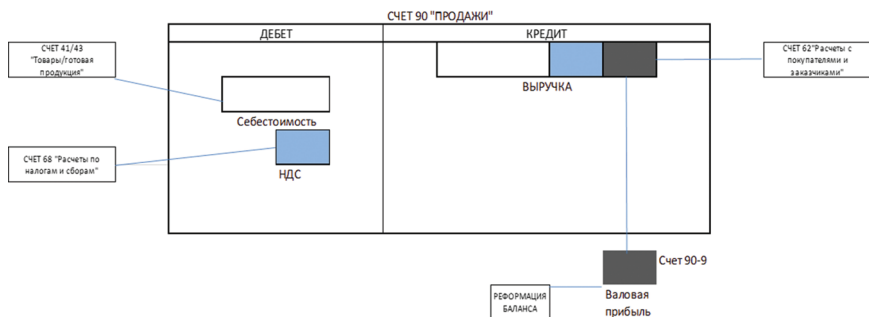


Рис. 10.4. Корреспонденция по счету 90

Финансовый результат от прочих доходов и расходов

Для учета прочих доходов и расходов отчетного периода предназначен счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Структура и порядок использования счета 91 «Прочие доходы и расходы» аналогичны структуре и порядку использования счета 90.

К счету 91 открываются три субсчета:

91-1 «Прочие доходы»;

91-2 «Прочие расходы»;

91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

По окончании каждого месяца сопоставляются дебетовый оборот по субсчету 91-2 с кредитовым оборотом по субсчету 91-1. Выявленный результат представляет собой прибыль или убыток за месяц.

Финансовый результат от прочих видов деятельности = Сумма прочих доходов (кредитовый оборот за отчетный месяц по субсчету 91-1) — Сумма прочих расходов (дебетовый оборот по субсчету 91-2).

Финансовый результат списывается в конце отчетного месяца на счет 99:

Д 91-9 К 99 — отражена сумма прибыли за месяц.

Д 99 К 91-9 — отражена сумма убытка, полученного за месяц.

Финансовый результат от прочих видов деятельности = Сумма прочих доходов (кредитовый оборот за отчетный месяц по субсчету 91-1) — Сумма прочих расходов (дебетовый оборот по субсчету 91-2).

Финансовый результат списывается в конце отчетного месяца на счет 99:

Д 91-9 К 99 — отражена сумма прибыли за месяц. Д 99 К 91-9 — отражена сумма убытка, полученного за месяц.

Реформация баланса

Последней стадией формирования конечного финансового результата является реформация баланса. Реформацию проводят 31 декабря после

отражения в бухгалтерском учете последней хозяйственной операции в текущем календарном году. По существу, реформация баланса — это поэтапное обнуление ряда счетов с выявлением финансового результата. Принято выделять 3 этапа реформации:

- 1) закрытие счета 90 «Продажи»;
- 2) закрытие счета 91 «Прочие доходы и расходы»;
- 3) закрытие счета 99 «Прибыли и убытки».

В течение календарного года ежемесячно выводилось сальдо счета 90 «Продажи» и с накопительным итогом присваивалось субсчету 90-9.

Финансовый результат отражался по счету 99. 31 декабря в учете предприятия производится запись Д 90 К 90 — закрыт счет «Продажи» — это первый этап реформации.

Аналогично для прочих доходов/расходов после списания финансового результата за декабрь в корреспонденции со счетом 99 субсчета счета 91 «Прочие доходы и расходы» закрываются. В учете предприятия делается запись Д91К91 — закрыт счет «Прочие доходы и расходы» (2 этап реформации).

По кредиту счета 99 отражается бухгалтерская прибыль до налогообложения, сформированная по правилам бухгалтерского учета по результатам отчетного года.

По дебету счета 99 отражаются штрафы за налоговые правонарушения и задолженность по налогу на прибыль, который организация обязана исчислить в соответствии с п. 20 ПБУ 18/02.

Таким образом, обороты по счету 99 «Прибыли и убытки» к концу года составляют ВАЛОВУЮ ПРИБЫЛЬ и ЗАДОЛЖЕННОСТЬ ПЕРЕД БЮДЖЕТОМ.

В ИТОГЕ КОНЕЧНОЕ САЛЬДО СЧЕТА 99 «ПРИБЫЛИ И УБЫТКИ» СОСТАВЛЯЕТ ЧИСТУЮ ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИИ.

31 декабря должна быть сделана одна из записей:

Д99"Прибыли и убытки"К84"Нераспределенная прибыль(непокрытый убыток)"- СПИСАНА ЧИСТАЯ ПРИБЫЛЬ, ПОЛУЧЕННАЯ ОРГАНИЗАЦИЕЙ ЗА ОТЧЕТНЫЙ ГОД

Д84"Нераспределенная прибыль(непокрытый убыток)"К99"Прибыли и убытки"- СПИСАН НЕПОКРЫТЫЙ УБЫТОК ОТЧЕТНОГО ГОДА

Этой записью заканчивается отчетный год.

Использование чистой прибыли

Фармацевтические организации в начале года, следующего за отчетным, распределяют полученную чистую прибыль. Чистая прибыль может быть использована на выплату дивидендов, формирование резервного капитала, увеличение уставного капитала, погашение убытков прошлых лет и на другие цели.

Для учета нераспределенной прибыли предусмотрен синтетический счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Д84 К75-2 «Расчеты с учредителями-расчеты по выплате доходов» — начислены дивиденды юридическим лицам и физическим лицам, не являющимся сотрудниками организации.

Д84 К70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — начислены дивиденды учредителям — сотрудникам организации.

Начисленные дивиденды облагаются налогом на доходы физических лиц и налогом на прибыль (для юрлиц), которые организация должна исчислить и уплатить как налоговый агент.

Д70 (75-2) К68 — удержан НДФЛ (13%).

Д75-2 К68 — удержан налог на прибыль с дивидендов (13% в 2015).

Д84 К82 — сформирован резервный капитал.

Резервный фонд АО формируется путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им размера, определенного уставом АО. Размер ежегодных отчислений предусматривается уставом АО, но не может быть менее 5% от чистой прибыли до достижения размера, определенного уставом АО.

Д84 «Прибыль, подлежащая распределению», К84 «Непокрытый убыток» — погашены убытки прошлых лет.

Вопросы для самоподготовки

1. Дайте понятия доходов и расходов аптечной организации.
2. Дайте понятие термину «реализация». Раскройте условия возникновения реализации.
3. Синтетический учет финансового результата: особенности корреспонденции со счетом 90 и 91.
4. Понятие реформации баланса.
5. Варианты распределения чистой прибыли с проводками.

Тестовые задания для контроля усвоения материала по разделу «Учет финансового результата в аптечных организациях»

1. Прирост или уменьшение капитала организации в процессе финансово-хозяйственной деятельности за отчетный период, который выражается в форме общей прибыли или убытка, — это (один вариант ответа):
 - а) пеня;
 - б) амортизация;

- в) конечный финансовый результат;
 - г) штраф.
- 2. Увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества), — это (один вариант ответа):**
- а) расходы;
 - б) доходы;
 - в) премия;
 - г) добавочный капитал.
- 3. Доходы аптечной организации подразделяют на (несколько вариантов ответа):**
- а) выручка;
 - б) добавочный капитал;
 - в) добавленная стоимость;
 - г) прочие доходы.
- 4. Доходы, полученные от предоставления помещения в аренду относятся к (один вариант ответа):**
- а) доходам от обычных видов деятельности аптечной организации;
 - б) прочим доходам;
 - в) дивидендам;
 - г) издержкам обращения.
- 5. Доходы от предоставления бренда аптечной сети по договору франчайзинга относят к (один вариант ответа):**
- а) доходам от обычных видов деятельности аптечной организации;
 - б) прочим доходам;
 - в) дивидендам;
 - г) издержкам обращения.
- 6. Доходы, полученные от продажи помещения под аптечную организацию, относят к (один вариант ответа):**
- а) доходам от обычных видов деятельности аптечной организации;
 - б) прочим доходам;
 - в) дивидендам;
 - г) издержкам обращения.
- 7. В структуре счета 90 выделяют следующие субсчета (несколько вариантов ответа):**
- а) 90-1;
 - б) 90-2;

-
- в) 90-5;
 - г) 90-6.

8. В структуре счета 90 выделяют следующие субсчета (несколько вариантов ответа):

- а) 90-3;
- б) 90-7;
- в) 90-4;
- г) 90-9.

9. В структуре счета 91 выделяют следующие субсчета (несколько вариантов ответа):

- а) 91-1;
- б) 91-5;
- в) 91-3;
- г) 91-9.

10. В структуре счета 91 выделяют следующие субсчета (несколько вариантов ответа):

- а) 91-2;
- б) 91-4;
- в) 91-6;
- г) 91-9.

Раздел 11.

ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ФАРМАЦЕВТИЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

В соответствии со стандартами бухгалтерского учета важнейшим требованием является достоверность информации об имуществе и обязательствах компании. Для торговых организаций крайне важно обеспечить соответствие между данными регистрового учета и отчетности и фактическими активами и обязательствами. Для установления этого соответствия используется самый древний метод бухгалтерского учета, а именно инвентаризация.

Инвентаризация — установление на определенный момент фактического наличия средств и их источников, фактически произведенных затрат путем пересчета инвентаризируемого объекта в натуре, т.е. снятие остатков, и путем проверки учетных записей.

С помощью инвентаризации проверяют правильность данных текущего учета и выявляют ошибки, допущенные в учете. Инвентаризация необходима для уточнения показателей учета и последующего контроля за сохранностью имущества предприятия.

Специфика фармацевтических организаций, занимающихся оптовыми и розничными продажами, состоит в постоянном пополнении и реализации товарного запаса, при этом в силу высокой изменчивости спроса фармацевтические дистрибьюторы и аптечные сети вынуждены иметь значительный средний товарный запас. Таким образом, в составе активов фармацевтических предприятий товарные запасы представлены большим количеством номенклатурных единиц и занимают достаточно высокую долю в активе баланса. Инвентаризация товарно-материальных ценностей для фармацевтических организаций является важнейшей и трудоемкой задачей. Стоит также отметить сравнительно высокую капитализацию фармацевтических компаний и присутствие в составе их балансов основных средств, нематериальных активов, значительных сумм денежных средств (в кассах, операционных кассах и расчетных счетах). Правовые основы инвентаризации регламентированы Федеральным законом № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. «О бухгалтерском учете», Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49 «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств», Налоговым кодексом.

Цели инвентаризации:

- 1) сохранение контроля администрации над процессом финансово-хозяйственной деятельности;
- 2) сокращение рисков банкротства;
- 3) контроль персонала (производства и бухгалтерии);
- 4) выявление негативных процессов в хозяйственной деятельности;
- 5) контроль отражения в учете активов и обязательств.

Задачи инвентаризации:

- 1) определение фактического остатка ТМЦ, денежных средств, основных средств;
- 2) контроль за сохранностью активов;
- 3) контроль работы материально ответственных лиц;
- 4) выявление в структуре товарного запаса аптечной организации недоброкачественных лекарственных препаратов и других товаров аптечного ассортимента;
- 5) контроль дебиторской и кредиторской задолженности.

Общие требования при проведении инвентаризации:

— Инвентаризации подлежат активы и обязательства.

— При инвентаризации выявляется фактическое наличие соответствующих объектов, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета.

— Случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом, за исключением обязательного проведения инвентаризации. Обязательное проведение инвентаризации устанавливается законодательством РФ, федеральными и отраслевыми стандартами.

— Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета **подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация.**

— Инвентаризации подлежит все имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств.

— Инвентаризации подлежат производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

— Инвентаризация имущества производится по его местонахождению и материально ответственному лицу.

Случаи обязательного проведения инвентаризации:

- 1) при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

- 2) перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года);

- 3) при смене материально ответственных лиц;

- 4) при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;

- 5) в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

- 6) при реорганизации или ликвидации организации.

Аптечные организации могут регламентировать дополнительные инвентаризации в рамках своей учетной политики, при этом сроки и порядок устанавливаются самостоятельно и утверждаются руководителем юридического лица.

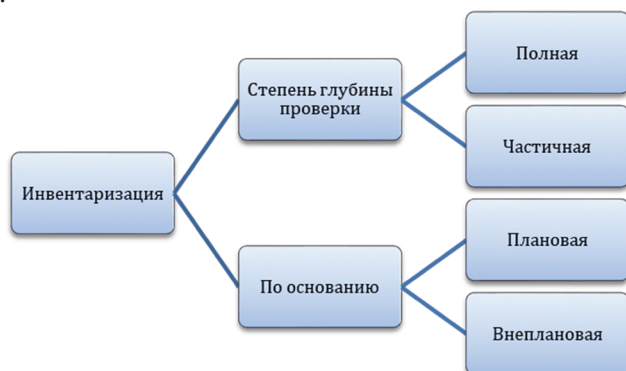


Рис. 11.1. Виды инвентаризации

Плановые инвентаризации в аптечной организации утверждаются распорядительным документом по юридическому лицу, и материально ответственные лица должны быть ознакомлены с графиком проведения инвентаризации. Администрация аптечной сети может проводить внеплановые инвентаризации по отдельным видам имущества.

По степени глубины проверки инвентаризация может быть полной (проводится обязательно в конце года перед составлением финансовой отчетности). При частичной инвентаризации проверке подвергается один или несколько видов имущества по определенному местонахождению.

Принцип проведения инвентаризации

Инвентаризация не должна иметь формальный характер. Для реализации этого принципа утверждается, что работник не может проверять себя сам, его проверяют другие сотрудники предприятия или внешние аудиторы, при этом сам сотрудник участвует в проверке в составе комиссии. Для этого законодательством предусмотрена инвентаризационная комиссия.

Общие правила проведения инвентаризации в аптечной сети:

- Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия.
- Персональный состав постоянно действующих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации.
- Документ о составе комиссии (приказ, постановление, распоряжение) регистрируют в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации.

Состав инвентаризационной комиссии:

- В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (экономисты, техники и т. д.).
- В состав инвентаризационной комиссии можно включать представителей службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций.
- Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

Таблица 11.1

Алгоритм проведения инвентаризации в аптечной сети

До проверки фактического наличия
<p>— До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии надлежит получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств.</p> <p>— Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием «до инвентаризации на «...» (дата)», что должно служить бухгалтерии основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным;</p> <p>— МОЛ дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.</p> <p>— Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества</p>

Проверка фактического наличия

- Сведения о фактическом наличии имущества и реальности учтенных финансовых обязательств записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах.
- Инвентаризационная комиссия обеспечивает полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках основных средств, запасов, товаров, денежных средств, другого имущества и финансовых обязательств, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации.
- Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера.
- Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии МОЛ.
- Инвентаризационные описи могут быть заполнены как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и ручным способом.
- Описи заполняются чернилами или шариковой ручкой четко и ясно, без помарок и подчисток.
- Наименования инвентаризируемых ценностей и объектов, их количество указывают в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете.
- На каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения эти ценности показаны (штуках, килограммах, метрах и т. д.).
- Если инвентаризация имущества проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся материальные ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны.
- Во время перерывов в работе инвентаризационных комиссий (в обеденный перерыв, в ночное время, по другим причинам) описи должны храниться в сейфе, в закрытом помещении, где проводится инвентаризация.
- Для внесения в описи ТМЦ аптечных сетей возможно использование систем автоматизации (переносные сканеры штрих-кодов и электронные описи)

В случае выявления ошибок в описях:

- исправление ошибок производится во всех экземплярах описей путем зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутыми правильных записей;
- исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально-ответственными лицами;
- в описях не допускается оставлять незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются;
- на последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов за подписями лиц, производивших эту проверку

<p style="text-align: center;">После проверки фактического наличия</p>
<ul style="list-style-type: none"> — Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально-ответственные лица. — В конце описи МОЛ дают расписку: <ul style="list-style-type: none"> - подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии; - об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий; - о принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение. — При проверке фактического наличия имущества в случае смены МОЛ, принявший имущество, расписывается в описи в получении, а сдавший — в сдаче этого имущества. — На имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи. — В тех случаях, когда МОЛ обнаружат после инвентаризации ошибки в описях, они должны немедленно (до открытия помещения хранения ценностей) заявить об этом председателю инвентаризационной комиссии. — Инвентаризационная комиссия осуществляет проверку указанных фактов и в случае их подтверждения производит исправление выявленных ошибок в установленном порядке
<p style="text-align: center;">Составление сличительных ведомостей</p>
<ul style="list-style-type: none"> — Сличительные ведомости составляются по имуществу, при инвентаризации которого выявлены отклонения от учетных данных. — В сличительных ведомостях отражаются результаты инвентаризации, то есть расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей. — Суммы излишков и недостач товарно-материальных ценностей в сличительных ведомостях указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете. — Возможно оформление единых регистров, объединяющих инвентаризационные описи и сличительные ведомости. — В случае, если инвентаризации подвергались не принадлежащие организации активы (учитываемые на забалансовых счетах), по ним оформляются отдельные описи и ведомости. — Документы могут быть составлены вручную или с использованием программно-аппаратных комплексов (система автоматизации фармацевтической деятельности)

Таким образом, для фиксирования результата инвентаризации важнейшим документом является сличительная ведомость. Модель сличительной ведомости представлена на рис. 11.2.

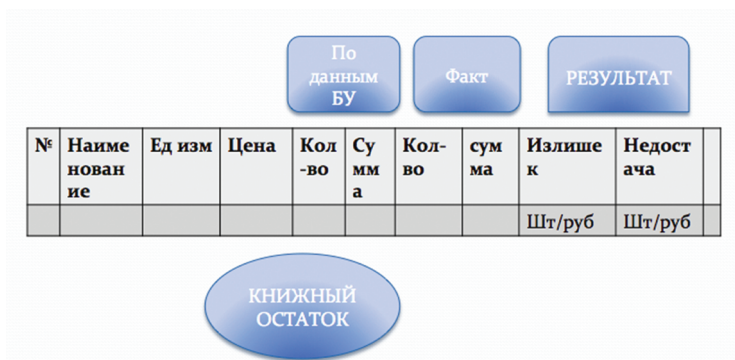


Рис. 11.2. Модель сличительной ведомости

Таким образом, в результате оформления сличительных ведомостей может быть выявлен излишек или недостача имущества аптечной сети. Окончание проведения инвентаризационной проверки оформляется «актом о контрольной проверке правильности проведения инвентаризации ценностей» (ИНВ-24). Акт регистрируется в журнале учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций (ИНВ-25).

Регулирование инвентаризационных разниц

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

- Излишки запасов приходяются по рыночным ценам. Одновременно их стоимость относится:
 - в коммерческих организациях — на внереализационный доход;
 - в некоммерческих организациях — на увеличение доходов.
- Недостача имущества и его порча относится:
 - в пределах норм естественной убыли — на издержки производства или обращения (расходы);
 - сверх норм естественной убыли — за счет виновных лиц.

Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются:

- в коммерческих организациях — на внереализационный расход;
- в некоммерческих организациях — на увеличение расходов.

Предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия ценностей и данных бухгалтерского учета представляются на рассмотрение руководителю организации. Окончательное решение о зачете принимает руководитель организации.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации — в годовом бухгалтерском отчете.

Данные результатов проведенных в отчетном году инвентаризаций обобщаются в ведомости результатов, выявленных инвентаризацией по форме № ИНВ-26.

Форма по ОКУД _____ по ОКПО _____

организация _____

структурное подразделение _____

Вид деятельности по ОКДП _____

Вид операции _____

Код
0317022

Номер документа	Дата составления

Отчетный период	
с	по

ВЕДОМОСТЬ
УЧЕТА РЕЗУЛЬТАТОВ, ВЫЯВЛЕННЫХ ИНВЕНТАРИЗАЦИЕЙ

Номер по порядку	Наименование счета	Номер счета	Результаты, выявленные инвентаризацией, сумма, руб. коп.		Установлена порча имущества, сумма, руб. коп.	Из общей суммы недостач и потерь от порчи имущества, руб. коп.			
			излишки	недостача		зачтено по пересортице	списано в пределах норм естественной убыли	отнесено на виновных лиц	списано сверх норм естественной убыли
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
					и т.д.				
Итого									

Рис. 11.3. Ведомость учета результатов инвентаризации

Инвентаризация отдельных активов и обязательств аптечных сетей

Инвентаризация товарно-материальных ценностей

Аптечные сети обеспечивают сохранность товарного запаса, который характеризуется высокой широтой и глубиной ассортимента. Кроме того, товарный запас аптечной организации в целом состоит из большого количества товарных единиц. В связи с этим инвентаризация товарно-материальных ценностей аптечных организаций является наиболее трудоемким и длительным процессом. Для автоматизации этого процесса часто используются программные средства и мобильные сканеры штрих-кодов.

Для учета фактического наличия применяется инвентаризационный ярлык (ИНВ-2) вместе с инвентаризационной описью (ИНВ-3). В случае, если инвентаризация проходит в течение одного рабочего дня, то используют только форму ИНВ-3. В инвентаризационные документы данные о товарах и материалах заносятся с указанием отдельных наименований и количества. Отдельные описи составляются на товары, материалы, готовую продукцию, поступившие во время инвентаризации.

Товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации, также вносятся в отдельную опись. Результаты инвентаризации оформляются по общему алгоритму.

Инвентаризация основных средств

Инвентаризация основных средств аптечными сетями проводится не чаще 1 раза в 3 года. Отдельное внимание уделяют проверке первичных учетных документов (договора купли-продажи, акты приемки-передачи, свидетельства о государственной регистрации права собственности, техническая документация). Для проверки регистрового учета поднимают инвентарные карточки и журналы.

В случае, если при инвентаризации основных средств выявлены неучтенные объекты, проводится их оценка с привлечением экспертов. В случае выявления не пригодных к дальнейшей эксплуатации объектов основных средств они вносятся в отдельную опись с указанием причин их непригодности к дальнейшей эксплуатации. Алгоритм инвентаризации основных средств отличается от общего алгоритма формой инвентаризационной описи. В данном случае используется форма ИНВ-1 — инвентаризационная опись основных средств.

Инвентаризация нематериальных активов

В случае наличия у аптечной сети нематериальных активов, которые входят в статью баланса и права на которые подтверждены первичными документами, аптечная сеть должна проводить их инвентаризацию. Для инвентаризации используются инвентаризационная опись ИНВ-1 и сличительная ведомость ИНВ-18. Данные формы специально разработаны для инвентаризации нематериальных активов.

Инвентаризация расчетов

Инвентаризация расчетов состоит в проверке взаимных расчетов аптечной сети с ее поставщиками и подрядчиками, с подотчетными лицами, с бюджетом по уплате налогов, с внебюджетными фондами по страховым взносам, с сотрудниками по оплате труда и прочим операциям. Основные первичные документы для такой проверки — это акты сверки расчетов. Для аптечных сетей наиболее часто проводится сверка расчетов с фармацевтическими дистрибьюторами. Акты сверки подписываются двумя сторонами, в результате подписания бухгалтерия аптечной сети регистрирует дебиторскую или кредиторскую задолженность. Для оформления результатов и инвентаризации расчетов используется акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами (ИНВ-17).

Инвентаризация кассы

Инвентаризация денежных средств и других ценностей в кассе оформляется в виде акта инвентаризации наличных денежных средств (ИНВ-15) и инвентаризационной описи ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности (ИНВ-16).

В ходе инвентаризации сличается фактический остаток денежных средств и данные учетных регистров. В качестве учетных регистров используются книги кассиров-операционистов и кассовая книга.

Вопросы для самоподготовки

1. Понятие инвентаризации. Цели и задачи инвентаризации, обоснуйте необходимость проведения инвентаризации в аптечной организации.
2. Общие требования при проведении инвентаризации.
3. Виды инвентаризации.
4. Алгоритм проведения инвентаризации.
5. Документальное оформление инвентаризации.

Тестовые задания для контроля усвоения материала по разделу «Инвентаризация в бухгалтерском учете фармацевтических организаций»

- 1. Установление на определенный момент фактического наличия средств и их источников, фактически произведенных затрат путем пересчета объекта в натуре, т.е. снятие остатков, и путем проверки учетных записей (один вариант ответа):**
 - а) опись;
 - б) инвентаризация;
 - в) документирование;
 - г) составление баланса.
- 2. Инвентаризации подлежат (один вариант ответа):**
 - а) только активы;
 - б) только обязательства;
 - в) активы и обязательства;
 - г) только дебиторская задолженность.
- 3. Инвентаризации подлежат (один вариант ответа):**
 - а) только денежные средства в кассе;
 - б) только товары;
 - в) только готовая продукция;
 - г) все активы и обязательства аптечной организации.
- 4. К случаям обязательного проведения инвентаризации относят (несколько вариантов ответа):**
 - а) смена материально-ответственного лица;
 - б) при реорганизации юридического лица;
 - в) при ликвидации юридического лица;
 - г) перед плановой проверкой лицензионных требований.
- 5. К случаям обязательного проведения инвентаризации относят (несколько вариантов ответа):**
 - а) при передаче имущества в аренду;
 - б) перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;

- в) в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций;
 - г) после подачи бухгалтерской отчетности.
- 6. Выделяют следующие виды инвентаризации (несколько вариантов ответа):**
- а) полная;
 - б) тотальная;
 - в) частичная;
 - г) избирательная.
- 7. Выделяют следующие виды инвентаризации (несколько вариантов ответа):**
- а) внеплановая;
 - б) внешняя;
 - в) плановая;
 - г) государственная.
- 8. Для проведения инвентаризации на предприятии формируется (несколько вариантов ответа):**
- а) инициативная группа;
 - б) постоянно действующая инвентаризационная комиссия;
 - в) инвентаризационный комитет;
 - г) инвентаризационная комиссия.
- 9. По результатам инвентаризации может формироваться (несколько вариантов ответа):**
- а) сличительная ведомость;
 - б) опись;
 - в) акт;
 - г) ведомость результатов, выявленных инвентаризацией.
- 10. Недостача имущества, выявленная в результате инвентаризации, сверх нормы естественной убыли относится на (один вариант ответа):**
- а) руководителя предприятия;
 - б) бухгалтера предприятия;
 - в) на счет виновных лиц;
 - г) заведующего аптекой.
- 11. При инвентаризации ТМЦ используются следующие документы (несколько вариантов ответа):**
- а) инвентаризационный ярлык;
 - б) инвентаризационная опись;
 - в) инвентаризационный список;
 - г) инвентаризационная справка.

12. При инвентаризации кассы используются следующие документы (несколько вариантов ответа):

- а) акт инвентаризации наличных денежных средств;
- б) инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности;
- в) расписка кассира;
- г) чеки.

Раздел 12. ОТЧЕТНОСТЬ АПТЕЧНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Итогом оформления результатов финансово-хозяйственной деятельности аптечной организации являются различные формы отчетности. Классификация видов отчетности представлена на рис. 12.1.

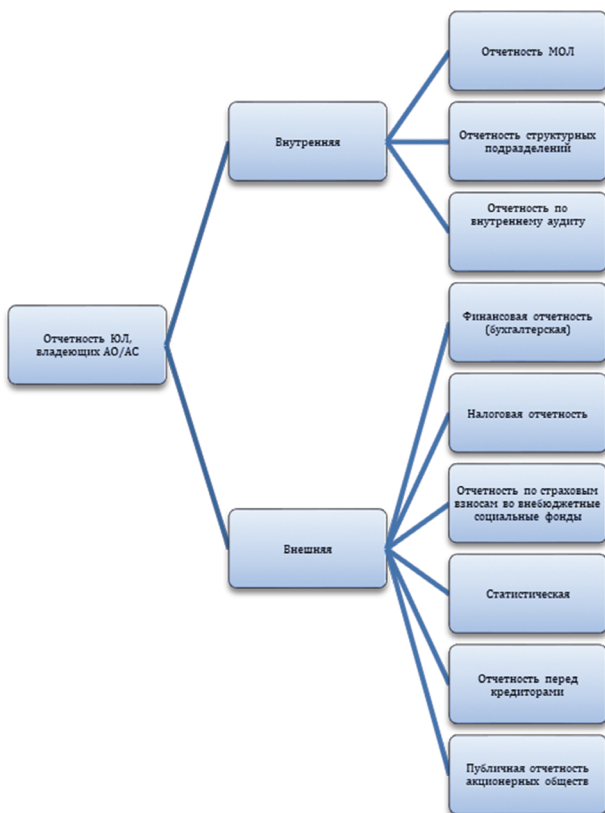


Рис. 12.1. Классификация отчетности

Таким образом, юридическое лицо, владеющее аптечной сетью, формирует ряд отчетных форм отдельно для разных категорий заинтересованных пользователей информации. Стоит отметить, что внутренние формы отчетности могут разрабатываться и утверждаться на уровне экономического субъекта, а также для этих целей часто используются формы, утвержденные органами государственной власти.

Основу внутренней отчетности составляют отчеты о результатах финансово-хозяйственной деятельности отдельных структурных подразделе-

ний и отчеты материально ответственных лиц. Виды, формы и периодичность отчетности в этом случае должны быть оговорены в учетной политике предприятия.

Формы, состав и периодичность подачи внешних форм отчетности строго регламентированы нормативно-правовыми актами Российской Федерации. Юридическое лицо, владеющее аптечной сетью, предоставляет отчетность в фискальные органы, органы статистики, предоставляет информацию по обязательному пенсионному и медицинскому страхованию, отчетность в Фонд социального страхования. Для фармацевтических организаций в ряде случаев возникает обязанность предоставления специфической информации по движению и ценообразованию на лекарственные препараты из перечня ЖНВЛП в рамках соответствующего мониторинга. Стоит также отметить, что аптечные сети обязаны информировать территориальный орган Росздравнадзора о выявлении при приемке фальсифицированных и недоброкачественных лекарственных препаратов.

Виды отчетности принято классифицировать по длительности охватываемого периода. Выделяют годовую отчетность, для которой отчетным периодом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно. В случае вновь созданных организаций до 1 октября первый отчетный год начинается с даты внесения записи в единый государственный реестр юридических лиц. Если организация зарегистрирована после 1 октября, то первая отчетность будет подана впервые за период с момента регистрации до 31 декабря следующего календарного года.

Также выделяют промежуточную отчетность. Отчетным периодом может быть месяц, квартал, полугодие, 9 месяцев. Такую отчетность также принято называть текущей. В крупных аптечных сетях, имеющих филиалы и представительства, отчетность классифицируют по степени обобщения отчетных данных:

- 1) индивидуальная отчетность — это отчетность структурного подразделения;
- 2) сводная (консолидированная) отчетность — это отчетность, включающая финансовые показатели всех филиалов и представительств, в т.ч. выделенных на отдельный баланс.

Отчет о финансово-хозяйственной деятельности аптечной организации

Для формирования отчетов о финансово-экономических показателях структурных подразделений аптечной сети часто используются устоявшиеся отчетные формы. Стоит отметить, что большинство этих форм утверждены Приказом Минздрава СССР №14; вместе с тем, данный нормативно-правовой акт не утратил силы, и юридические лица, владеющие фармацевтическими организациями, имеют право использовать данные формы в соответствии со своей учетной политикой.

Так, для нужд внутренней отчетности аптечных сетей может применяться «Отчет о финансово-хозяйственной деятельности аптеки» в форме

АП-72 (рис. 12.2). В качестве приложений к этому отчету предлагается 11 разделов:

1. Реестр движения денежных средств и инкассации выручки с ведомостью внесенной или переведенной выручки.

Стоит отметить, что данное приложение является целесообразным для структурных подразделений, не ведущих отдельную кассовую книгу, т.к. документ содержит остаток денежных средств в кассе на начало периода, поступления, расход и остаток денежных средств на конец периода. Первичными данными могут служить Z-отчеты кассиров-операционистов.

2. Субрасчетный счет (расчетный счет структурного подразделения).

В случае наличия у структурного подразделения отдельного расчетного счета в банке данные о движении денежных средств вносятся в это приложение на основании выписки по расчетному счету.

3. Товарный отчет в форме АП-25 (рис. 12.3).

Отчет построен по принципу товарного баланса и отражает остатки и движение лекарственных препаратов и других товаров аптечного ассортимента, а также вспомогательных материалов и тары за отчетный период. Стоит отметить, что формирование товарного отчета в современных условиях автоматизации товародвижения производится автоматически с использованием товароучетных программ.

**ОТЧЕТ
УТВЕРЖДАЮ**

Начальник (заведующий) _____ (фамилия, и.о.)
«__» _____ 19__ г.

ОТЧЕТ И ДОКУМЕНТЫ ПРОВЕРИЛ

группа _____ (подпись) группа _____ (подпись) _____ (дата) _____
группа _____ (подпись) _____ (дата) _____

ОТЧЕТ АПТЕКИ
о финансово-хозяйственной деятельности аптеки N _____
за _____ 19__ г.

Материально ответственное лицо _____

РАЗДЕЛЫ:

1. Реестр движения денежных средств и инкассации выручки по форме N 70-АП.
2. Субрасчетный (текущий) счет:

Поступило	Сумма	Выбыло	Сумма
Остаток на _____		Получено по чекам _____	
Поступило выручки аптеки _____		Уплачено по счетам _____	
Перечислено покупателям _____		Переведено вышестоящей организации _____	
Итого _____		Итого _____	
Всего с остатком _____		Остаток на _____	
		Всего с остатком _____	

3. Товарный отчет по форме N 25-АП.
4. Оборотная ведомость по лицевым счетам покупателей и других организаций и лиц по форме N АП-23.
5. Реестр выписанных покупателям счетов по отпущенным из аптеки товарам по форме N АП-18 с приложением счетов.
6. Движение товаров и выручки по прикрепленной мелкорозничной сети:

Рис. 12.2. Отчет о финансово-хозяйственной деятельности аптеки

Управление (объединение) _____ Аптека (магазин) N _____	код	<table border="1" style="width: 100%; height: 40px;"> <tr><td style="width: 50%;"></td><td style="width: 50%;"></td></tr> <tr><td></td><td></td></tr> </table>				

ТОВАРНЫЙ ОТЧЕТ
 за _____ 19__ г.

код			
месяца	отчета	отдела	операции

Материально ответственные лица _____ Лимит остатка товаров _____ руб.

N п/п	Содержание записи	Документ		Сумма					Отметки бухгал- терии о проверке	
		дата	номер	товара		вспомо- гатель- ные мате- риалы	тара	топ- ливо		лек. растит. сырье
				роз- ничная стои- мость	опто- вая стои- мость					
	Остаток на									
	Приход									
	Итого приход									
	Расход									
	Итого расход									
	Остаток на									

Приложение _____ документов
 (количество)

Материально ответственные лица _____

Отчеты и документы принял _____

Отчет проверил _____

С исправлением согласны. Остаток товара в сумме _____,
 тары в сумме _____ подтверждаем.

Материально ответственные лица _____

Рис. 12.3. Товарный отчет

4. Оборотная ведомость по лицевым счетам покупателей и прочим расчетам с журналом учета оптового отпуска и расчетов с покупателями.

Служит для выведения кредиторской или дебиторской задолженности перед институциональными потребителями.

5. Реестр выписанных покупателям требований-накладных.

Служит для отражения итогового оборота между аптечной и медицинской организациями за отчетный период.

6. Движение товаров и выручки по мелкорозничной сети.

Используется в случае наличия мелкорозничной сети при условии централизованной системы заявки, отчетности и инкассации.

7. Регистрация розничных оборотов.

Отражает количество и стоимость рецептов на экстермпоральные и готовые лекарственные формы, натуральную и стоимостную оценку по безре-

цептурному отпуску. По результатам составления этого раздела определяют общую сумму реализации в розничных ценах.

8. Отчет о движении основных средств.
9. Оборотная ведомость на прочие материальные ценности.
10. Справка о заработной плате.

Включает сведения о начисленной заработной плате, удержаниях, суммах взносов во внебюджетные фонды сотрудников структурных подразделений аптечной сети.

11. Перечень приложений.

Современные аптечные сети имеют возможность автоматизировать и перевести в электронную форму все вышеперечисленные разделы. Для этого используется комплекс внешних отчетов товароучетных программ и возможность выгрузки всех данных о движении активов с автоматизированных рабочих мест в конфигурации более высокого уровня с дальнейшей консолидацией на уровне бухгалтерии предприятия. Ввиду сравнительной доступности таких программно-аппаратных средств вышеперечисленные формы отчетности используются современными аптеками крайне редко.

Внешняя отчетность аптечных организаций

В соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете финансовая отчетность предприятий является обязательством экономического субъекта. Исключением являются индивидуальные предприниматели, которые ведут свою деятельность без образования юридического лица и подают только налоговую отчетность в рамках выбранного режима налогообложения. Все остальные хозяйствующие субъекты в независимости от организационно-правовой формы ведут бухгалтерский учет и формируют бухгалтерскую отчетность.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений. Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна составляться на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета, а также информации, определенной федеральными и отраслевыми стандартами.

Экономический субъект составляет годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность, если иное не установлено другими федеральными законами, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета.

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за отчетный год. Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется экономическим субъектом в случаях, когда законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета, договорами, учредительными документами экономического субъекта, решениями собственника

экономического субъекта установлена обязанность ее представления. Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за отчетный период менее отчетного года.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна включать показатели деятельности всех подразделений экономического субъекта, включая его филиалы и представительства независимо от их места нахождения. Бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется в валюте Российской Федерации. Бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта. Утверждение и опубликование бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляются в порядке и случаях, которые установлены федеральными законами.

В случае опубликования бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, такая бухгалтерская (финансовая) отчетность должна опубликовываться вместе с аудиторским заключением. В отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности не может быть установлен режим коммерческой тайны.

Правовое регулирование консолидированной финансовой отчетности осуществляется в соответствии с настоящим Федеральным законом, если иное не установлено иными федеральными законами.

Требования к бухгалтерской отчетности

— Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

— При формировании бухгалтерской отчетности организацией должна быть обеспечена нейтральность информации, содержащейся в ней, т.е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими.

— Бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений (включая выделенные на отдельные балансы).

— Организация должна при составлении бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним придерживаться принятых ею их содержания и формы последовательно от одного отчетного периода к другому.

— По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный период, должны быть приведены данные минимум за два года — отчетный и предшествующий отчетному.

— Статьи бухгалтерской отчетности, составляемой за отчетный год, должны подтверждаться результатами инвентаризации активов и обязательств.

— Каждая составляющая часть бухгалтерской отчетности должна содержать следующие данные: наименование составляющей части; указание отчетной даты или отчетного периода, за который составлена бухгалтерская

отчетность; наименование организации с указанием ее организационно-правовой формы; формат представления числовых показателей бухгалтерской отчетности.

— Бухгалтерская отчетность является открытой для пользователей — учредителей (участников), инвесторов, кредитных организаций, кредиторов, покупателей, поставщиков и др. Организация должна обеспечить возможность для пользователей ознакомиться с бухгалтерской отчетностью.

— Организация обязана обеспечить представление годовой бухгалтерской отчетности каждому учредителю (участнику) в сроки, установленные законодательством Российской Федерации.

— Организация обязана представить бухгалтерскую отчетность по одному экземпляру (бесплатно) органу государственной статистики и в другие адреса, предусмотренные законодательством Российской Федерации, в сроки, установленные законодательством Российской Федерации.

— В случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, организация публикует бухгалтерскую отчетность вместе с итоговой частью аудиторского заключения.

— Датой представления бухгалтерской отчетности для организации считается день ее почтового отправления или день фактической передачи ее по принадлежности.

Состав бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность состоит из бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, приложений к ним и пояснительной записки (далее приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и пояснительная записка именуются «пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках»), а также аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она подлежит обязательному аудиту.

Бухгалтерский баланс

Бухгалтерский баланс должен характеризовать финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату. В бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные. Активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные.

Структура бухгалтерского баланса как отчетной формы должна содержать в виде граф разделы, группы статей и статьи. Горизонтально баланс разделен на актив и пассив. Более детально наполнение актива и пассива представлено в главе __, форма №1 представлена на рис. 12.4.

Приложение № 1
к Приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 02.07.2010 № 66н
по форме № 010-00/00-00
от 05.10.2013 № 124н

Формы
бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках

Бухгалтерский баланс
на 31.12.2011 г.

Организация: ООО «Сбербанк России»
Идентификационный номер налогоплательщика: 7707083893
Вид экономической деятельности: Деятельность по оказанию финансовых услуг
Организационно-правовая форма собственности: ООО
Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.)
Местонахождение (адрес): г. Уфа м-н 3 дом 45

Форма по ОКУД: 0710001
Дата (число, месяц, год): 31.12.2011
по ОКТО: 3020379
по ОКВ: 70.32.1
по ОКФС: 384 (385)
по ОКДИ: 384 (385)

Полное наименование показателя	Код	На 31.12.2011 г., руб.	На 31 декабря 2010 г., руб.	На 31 декабря 2009 г., руб.
АКТИВ				
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
Нематериальные активы	1110			
Результаты исследований и разработки	1120			
Нематериальные финансовые активы	1130			
Материальные финансовые активы	1140			
Основные средства	1150	1550	1601	1571
Домовладения и материальные ценности	1160			
Финансовые вложения	1170			
Отложенные налоговые активы	1180			
Прочие внеоборотные активы	1190			
Итого по разделу I	1100	1550	1601	1571
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
Запасы	1210	2130	1614	735
Наличие на счетах и депозиты по финансовым инструментам	1220			
Долгосрочная задолженность	1230	15290	12814	8639
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240			
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	763	429	992
Прочие оборотные активы	1260			
Итого по разделу II	1200	18113	14857	10356
БАЛАНС	1600	19775	16458	11927

Форма 0710001 с. 2

Полное наименование показателя	Код	На 31.12.2011 г., руб.	На 31 декабря 2010 г., руб.	На 31 декабря 2009 г., руб.
ПАССИВ				
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ				
Уставный капитал (состоящий из акций, уставный фонд, вклады вкладчиков)	1310	100	100	100
Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320			
Переводная в резервы прибыль	1330			
Дивидендный резерв (без переоценки)	1340			
Резервный капитал	1350			
Нераспределенная прибыль (неотчетный убыток)	1360	853	524	316
Итого по разделу III	1300	953	524	416
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
Задолженность	1410			
Отложенные налоговые обязательства	1420			
Оценочные обязательства	1430			
Прочие обязательства	1450			
Итого по разделу IV	1400			
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
Задолженность	1510			
Кредиторская задолженность	1520	18822	16134	11511
Долгосрочная задолженность	1530			
Отложенные обязательства	1540			
Прочие обязательства	1550	18822	16134	11511
Итого по разделу V	1500	18822	16134	11511
БАЛАНС	1700	19775	16458	11927

Руководитель: А.А. Давыдов Главный бухгалтер: И.В. Давыдов

№ 30 г. 20 12 г. 20 12 г.

Примечания:

1. Инвалидность по состоянию на 31.12.2011 г. по состоянию на 31.12.2010 г. и 31.12.2009 г. не выявлена.

2. В соответствии с Приказом от 02.07.2010 № 66н, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 02.07.2010 № 66н, на 31.12.2011 г. не выявлено.

3. В соответствии с Приказом от 02.07.2010 № 66н, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 02.07.2010 № 66н, на 31.12.2011 г. не выявлено.

4. В соответствии с Приказом от 02.07.2010 № 66н, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 02.07.2010 № 66н, на 31.12.2011 г. не выявлено.

5. В соответствии с Приказом от 02.07.2010 № 66н, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 02.07.2010 № 66н, на 31.12.2011 г. не выявлено.

6. В соответствии с Приказом от 02.07.2010 № 66н, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 02.07.2010 № 66н, на 31.12.2011 г. не выявлено.

7. В соответствии с Приказом от 02.07.2010 № 66н, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 02.07.2010 № 66н, на 31.12.2011 г. не выявлено.

Рис. 12.4. Форма №01

Отчет о прибылях и убытках (о финансовых результатах)

Характеризует финансовые результаты деятельности организации за отчетный период. Доходы классифицируются на обычные и чрезвычайные. В отчете показаны доходы и расходы по обычным видам деятельности, в т.ч.:

- 1) выручка от продажи товаров аптечного ассортимента за вычетом НДС;
- 2) себестоимость реализованных товаров;
- 3) валовая прибыль;
- 4) коммерческие расходы;
- 5) управленческие расходы;
- 6) прибыль (убыток) от продаж.

Кроме того, в отчете представлены операционные доходы и расходы в виде доходов от участия в других организациях, процентов к получению и уплате и прочих операционных доходов (расходов). В составе внереализационных доходов и расходов указаны чрезвычайные доходы и чрезвычайные расходы. В итоге отчета рассчитывается прибыль до налогообложения и чистая прибыль (нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)).

Отчет об изменениях капитала должен содержать числовые показатели:

- 1) величина капитала на начало отчетного периода;
- 2) увеличение капитала (дополнительная эмиссия акций, переоценка (дооценка) имущества, реорганизация юридического лица);

3) уменьшение капитала (уменьшение номинала акций, уменьшение количества акций, реорганизация юридического лица);

4) величина капитала на конец отчетного периода.

Данные отчета характеризуют изменение в финансовом положении организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. Текущей является деятельность, связанная с основным видом экономической деятельности, которым для фармацевтических организаций является розничная фармацевтическая деятельность. Инвестиционной деятельностью считается деятельность организации, связанная с приобретением объектов основных средств и нематериальных активов, расходами на научно-исследовательскую деятельность и финансовые вложения в уставные капиталы других организаций. Финансовой деятельностью считается деятельность, в результате которой изменяется капитализация компании в результате выпуска акций, погашения заемных средств, предоставления займов. Данное приложение к финансовой отчетности наглядно иллюстрирует конъюнктуру экономической деятельности фармацевтического предприятия. Структурирование движения средств по этим трем направлениям дает представление о финансовой устойчивости предприятия, диверсификации бизнеса и служит наиболее удобным основанием для принятия решения об инвестициях в данную фармацевтическую организацию.

Приложение к бухгалтерскому балансу

Отражаются показатели, раскрывающие информацию о состоянии внеоборотных и оборотных активов предприятия, отдельно приводятся данные о первоначальной (восстановительной) стоимости и начисленной амортизации.

Отчет о целевом использовании полученных средств

Форма предоставляется некоммерческими организациями.

Хранение документации, составляющей бухгалтерскую отчетность, первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, находится в ведении юридического лица. Срок хранения — не менее 5 лет.

Порядок сдачи бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность подается двум адресатам:

- 1) в орган государственной статистики (Росстат) по месту государственной регистрации юридического лица;
- 2) в инспекцию федеральной налоговой службы по месту нахождения организации не позднее 3-х месяцев после окончания отчетного года, т.е. не позднее 31 марта года, следующего за отчетным.

Форма подачи — электронная и бумажная, для Росстата с 2016 г. — только электронная, за исключением предприятий, где трудоустроено менее 15 человек. Такие предприятия сдают баланс в Росстат на бумажном носителе. Предприятия, являющиеся субъектами малого предпринимательства, сдают финансовую отчетность в упрощенном порядке, т.е. подается только Форма №1 и Форма №2 без приложений. Кроме того, формы бухгалтерского


баланса и отчета о финансовом результате отличаются меньшей степенью детализации.

Отчетность во внебюджетные социальные фонды

В связи с тем, что в соответствии с установленными лицензионными требованиями и условиями аптечные организации должны иметь в своем штате квалифицированный персонал, возникает обязанность подачи отчетности в страховые социальные внебюджетные фонды.

В соответствии с законодательством юридическое лицо, владеющее аптечной сетью, обязано удерживать страховые взносы по обязательному медицинскому страхованию, пенсионному страхованию, социальному страхованию из заработной платы трудоустроенных провизоров и фармацевтов и перечислять их в соответствующие фонды. В отличие от налога на доходы физических лиц, где работодатель является налоговым агентом, при уплате страховых взносов работодатель является непосредственно плательщиком. При этом сумма страховых взносов рассчитывается исходя из зарплаты сотрудника. База, которая используется для применения процентных ставок по страховым взносам, почти совпадает с налогооблагаемой базой по НДФЛ.

С 2017 года аптечная организация (юридическое лицо) отчитывается и уплачивает социальные страховые взносы через ИФНС. Таким образом, ИФНС осуществляет администрирование платежей во внебюджетные социальные фонды. Аптечные организации должны представлять новый единый расчет в ИФНС ежеквартально. Последний день подачи расчета — 30 число месяца, следующего за отчетным периодом (п. 7 ст. 431 НК РФ). В качестве отчетной формы аптечная организация подает расчет по страховым взносам (рис. 12.5).


 ИНН 7743123344-11
 КПП 7745010011 Стр. 001

Приложение № 1
 к приказу ФНС России
 от "10" 10 2016 г. № ММВ-7-11/551@

Форма по КНД 1151111

Расчет по страховым взносам

Номер корректировки 0-1
 Расчетный (отчетный) период (код) 21
 Календарный год 2017

Представляется в налоговый орган (код) 7743
 По месту нахождения (учета) (код) 214

ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ
 "АЛЬФА"

(наименование организации, обособленного подразделения / фамилия, имя, отчество ** индивидуального предпринимателя, главы крестьянского (фермерского) хозяйства, физического лица)

Код вида экономической деятельности по классификатору ОКВЭД 46.43.-11

Форма реорганизации (ликвидация) (код) -11
 ИНН / КПП реорганизованной организации -11 / -11

Номер контактного телефона 8 (499) 7654321-11

Расчет составлен на 9-11 страницах с приложением подтверждающих документов или их копий на -11-11 листак

Рис. 12.5. Титульный лист расчета по страховым взносам

Вопросы для самоподготовки

1. Дайте определение понятию «отчетность аптечной организации», классифицируйте виды отчетности.
2. Дайте определение понятию «отчет о финансово-хозяйственной деятельности аптечной организации», перечислите нормативно-правовую базу для формирования отчета. Определите место данного отчета в современной системе хозяйствования аптечных организаций.
3. Отчет о финансово-хозяйственной деятельности аптечной организации: структура, товарный отчет, приложения.
4. Внешняя отчетность аптечных организаций: понятие бухгалтерской и налоговой отчетности, взаимосвязь понятий.
5. Требование к бухгалтерской отчетности.
6. Состав бухгалтерской отчетности: название форм отчетности, содержание, адресат, порядок отчетности малых предприятий.
7. Отчетность во внебюджетные социальные фонды: отчетные формы, содержание, адресат, календарь отчетности.

Тестовые задания для контроля усвоения материала по разделу «Отчетность аптечной организации»

1. **К внутренней отчетности аптечной сети относится (несколько вариантов ответа):**
 - а) налоговая отчетность;
 - б) финансовая отчетность;
 - в) отчетность материально ответственных лиц;
 - г) отчетность по внутреннему аудиту.
2. **К внутренней отчетности аптечной сети относится (несколько вариантов ответа):**
 - а) отчетность структурных подразделений;
 - б) отчетность во внебюджетные социальные фонды;
 - в) совокупность отчетности по льготному лекарственному обеспечению;
 - г) отчетность в федеральную антимонопольную службу.
3. **К формам внешней отчетности относится (несколько вариантов ответа):**
 - а) налоговая отчетность;
 - б) отчетность структурных подразделений;
 - в) статистическая отчетность;
 - г) публичная отчетность акционерных обществ.
4. **К формам внешней отчетности относится (несколько вариантов ответа):**
 - а) отчетность материально ответственных лиц;
 - б) отчетность по страховым взносам;

-
- в) финансовая отчетность;
 - г) отчетность по внутреннему аудиту.

5. По степени обобщенности бухгалтерскую отчетность можно разделить на (несколько вариантов ответа):

- а) общую;
- б) частную;
- в) индивидуальную;
- г) консолидированную.

6. Отчет, построенный по принципу товарного баланса, имеющий приходные и расходные части, — это (один вариант ответа):

- а) оборотно-сальдовая ведомость;
- б) шахматная ведомость;
- в) товарный отчет;
- г) бухгалтерский баланс.

7. Форма №1 в финансовой отчетности аптечной сети — это (один вариант ответа):

- а) главная книга;
- б) расчетно-платежная ведомость;
- в) отчет об изменении капитала;
- г) бухгалтерский баланс.

8. Форма №3 в финансовой отчетности аптечной сети — это (один вариант ответа):

- а) главная книга;
- б) расчетно-платежная ведомость;
- в) отчет об изменении капитала;
- г) бухгалтерский баланс.

9. Форма №6 в финансовой отчетности аптечной сети — это (один вариант ответа):

- а) Главная книга;
- б) расчетно-платежная ведомость;
- в) отчет о целевом использовании полученных средств;
- г) бухгалтерский баланс.

10. Отчет, который характеризует финансовые результаты компании, показывает доходы и расходы аптечной сети в отчетном периоде (один вариант ответа):

- а) отчет о прибылях и убытках;
- б) расчетно-платежная ведомость;
- в) отчет о целевом использовании полученных средств;

г) бухгалтерский баланс.

11. Финансовая отчетность подается в (несколько вариантов ответа):

- а) территориальное отделение Росстата;
- б) прокуратуру;
- в) администрацию муниципального образования;
- г) ИФНС по месту регистрации юридического лица.

12. Отчетность во внебюджетные социальные фонды (несколько вариантов ответа):

- а) РСВ-1;
- б) РСВ-2;
- в) ФСС-4;
- г) ФСС-1.

Раздел 13.

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ АПТЕЧНЫХ СЕТЕЙ

Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы. В сегменте фармацевтического бизнеса налогоплательщиками являются все организационно-правовые формы юридических лиц, индивидуальные предприниматели, занимающиеся фармацевтической деятельностью. Нельзя не отметить, что и физические лица в компаниях фармацевтического сектора являются налогоплательщиками (НДФЛ).

Объектами налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Под имуществом в НК РФ понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации.

Товаром признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации (в целях регулирования отношений, связанных со взиманием таможенных платежей, к товарам относится и иное имущество, определяемое Таможенным кодексом Российской Федерации).

Работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

Услугой признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения.

Организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

Индивидуальные предприниматели исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Министерством финансов Российской Федерации.

Физические лица исчисляют налоговую базу на основе получаемых в установленных случаях от организаций данных об облагаемых доходах, а также данных собственного учета облагаемых доходов, осуществляемого по произвольным формам.

Под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи.

Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Порядок исчисления налога. Налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

В случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента. В этих случаях не позднее 30 дней до наступления срока платежа налоговый орган направляет налогоплательщику налоговое уведомление. В налоговом уведомлении должны быть указаны размер налога, подлежащего уплате, расчет налоговой базы, а также срок уплаты налога. Налоговое уведомление может быть передано руководителю организации (ее законному или уполномоченному представителю) или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения. В случае, когда указанные лица уклоняются от получения налогового уведомления, данное уведомление направляется по почте заказным письмом. Налоговое уведомление считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору. Изменение установленного срока уплаты налога и сбора допускается только в порядке, предусмотренном НК РФ. Сроки уплаты налогов и сборов определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено. Сроки совершения действий участниками налоговых правоотношений устанавливаются НК РФ применительно к каждому такому действию. В случаях, когда расчет налоговой базы производится налоговым органом, обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления.

Порядок уплаты налогов и сборов. Уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога. Уплата налогов производится в наличной или безналичной форме.

Дополнительные элементы детализируют специфику конкретно-го платежа, создают завершенную и полную систему налогового механизма. К дополнительным элементам правового механизма налога относятся налоговые льготы, методы, способы уплаты налога, бюджет или фонд, куда поступают налоговые платежи, особенности налогового режима, особенности налоговой отчетности.

Налоговые органы Российской Федерации

Налоговые органы Российской Федерации — единая централизованная система органов контроля за соблюдением налогового законодательства Российской Федерации, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов. В указанную систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы.

Налоговыми органами в Российской Федерации являются **Федеральная налоговая служба** и ее подразделения. Федеральная налоговая служба — федеральный орган исполнительной власти, который подчиняется Министерству финансов.

Федеральная налоговая служба создана на основании Постановления Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» и является правопреемницей Министерства Российской Федерации по налогам и сборам.

Служба осуществляет государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей, а также является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам. Федеральная налоговая служба осуществляет свою деятельность во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями. На сайте ФНС содержится актуальная информация о налогах и сборах (nalog.ru).

Полномочия налоговых органов:

- требовать от фармацевтических организаций документы, являющиеся основанием и подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов;
- проводить налоговые проверки;
- при проверке производить выемку документов, свидетельствующих о налоговых правонарушениях, если есть основания полагать, что эти документы будут уничтожены, скрыты, изменены, заменены;
- вызывать в налоговые органы налогоплательщиков для дачи пояснений в связи с уплатой ими налогов либо в связи с налоговой проверкой;
- приостанавливать операции по счетам налогоплательщиков в банках, налагать арест на имущество налогоплательщиков;
- обследовать любые складские, торговые и иные помещения, используемые налогоплательщиком; проводить инвентаризацию имущества;
- определять суммы налогов, подлежащих внесению в бюджет, расчетным путем на основе имеющейся информации;
- требовать от налогоплательщиков устранения выявленных нарушений, контролировать выполнение указанных требований;

- взыскивать недоимки по налогам и сборам, пени;
- требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков и инкассовых поручений налоговых органов о списании со счетов сумм налогов и пени;
- привлекать для проведения налогового контроля специалистов, переводчиков, экспертов;
- вызывать в качестве свидетелей лиц, которым известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля;
- предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски.

Налоговые режимы юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, владеющих аптечными организациями

В соответствии с законодательством о налогах и сборах фармацевтические организации вправе применять различные налоговые режимы. По сути налоговый режим представляет собой определенный перечень налогов, по которым налогоплательщик формирует налогооблагаемую базу, подает отчетность, исчисляет и уплачивает налоги. Основные налоговые режимы, актуальные для фармацевтических организаций, представлены на рис. 13.1.

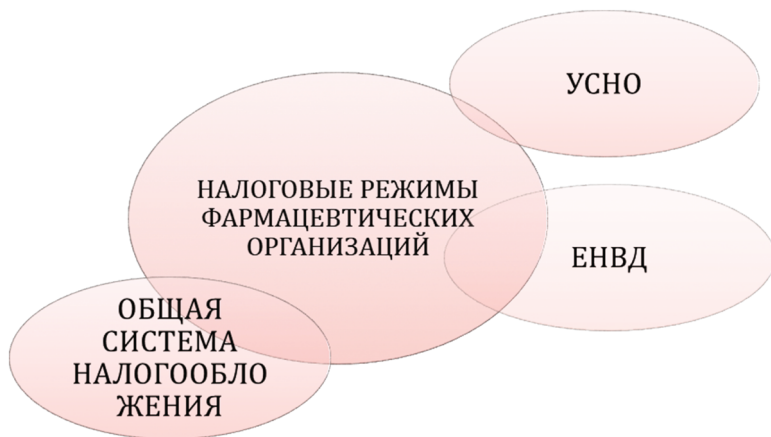



Рис. 13.1. Основные налоговые режимы, актуальные для фармацевтических организаций





Таким образом, для ЮЛ и ИП, владеющих фармацевтическими организациями, возможно применение как общей системы налогообложения, так и специальных режимов. Специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов. Для каждого из режимов налогообложения существуют определенные критерии, по которым можно определить возможность его применения, а также четко определенный перечень налогов (таблица 13.1).


Таблица 13.1

Режимы налогообложения

Общая система налогообложения (ОСН или ОСНО)			
<p>Организациями в полном объеме ведется бухгалтерский учет и уплачиваются все основные налоги (НДС, налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций).</p> <p>Применяется по умолчанию при регистрации юридических лиц. Является обязательной в случае невозможности применения специальных налоговых режимов и в случае неподачи заявления на специальный налоговый режим</p>			
Упрощенная система налогообложения (УСНО)			
Условия применения	<pre> graph TD A[Количество сотрудников < 100 чел.] --> B[Доход < 60 млн. руб./год] B --> C[Остаточная стоимость активов < 100 млн. руб.] C --> D[Доля участия других организаций не более 25%] D --> E[Отсутствуют филиалы и представительства] </pre>		
Заменяет налоги ОСН	<table border="0"> <tr> <td style="text-align: center;"> <div>ЮЛ (не уплачивают)</div> <div>↓</div> <div>Налог на прибыль</div> <div>↓</div> <div>НДС</div> </td><td style="text-align: center;"> <div>ИП (не уплачивают)</div> <div>↓</div> <div>НДФЛ от предпринимательской деятельности</div> <div>↓</div> <div>НДС</div> </td></tr> </table>	<div>ЮЛ (не уплачивают)</div> <div>↓</div> <div>Налог на прибыль</div> <div>↓</div> <div>НДС</div>	<div>ИП (не уплачивают)</div> <div>↓</div> <div>НДФЛ от предпринимательской деятельности</div> <div>↓</div> <div>НДС</div>
<div>ЮЛ (не уплачивают)</div> <div>↓</div> <div>Налог на прибыль</div> <div>↓</div> <div>НДС</div>	<div>ИП (не уплачивают)</div> <div>↓</div> <div>НДФЛ от предпринимательской деятельности</div> <div>↓</div> <div>НДС</div>		

Объект налогообложения	<p>В рамках УСН можно выбрать объект налогообложения, доходы (ставка 6%) или доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов (ставка 15%). Доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала года. Для налогоплательщиков, выбравших объект «доходы минус расходы», действует правило минимального налога: если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога, то уплачивается минимальный налог в размере 1% от фактически полученного дохода. *В рамках регионального законодательства ставки могут быть уменьшены</p>
Отчетный и налоговый период	
Подача деклараций и уплата налога	<p>Авансовые платежи производятся не позднее 25 календарных дней со дня окончания отчетного периода. Уплаченные авансовые платежи засчитываются в счет налога по итогам налогового (отчетного) периода (года).</p> <p>Налоговая декларация предоставляется по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя. В эти же сроки производится налоговый платеж:</p> <ul style="list-style-type: none"> — организации — не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом — индивидуальные предприниматели — не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом

<p>Декларация</p>	<p>Форма декларации и порядок ее заполнения утверждены приказом ФНС России от 04.07.2014 № ММВ-7-3/352@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, в электронной форме» (Зарегистрировано в Минюсте России 12.11.2014 № 34673.)</p>
<p>Декларация (* в таблице представлены отдельные поля документа)</p>	
<div data-bbox="150 539 303 603">  <p>0301 0013</p> </div> <div data-bbox="314 539 674 603"> <p>ИНН <input type="text"/></p> <p>КПП <input type="text"/> Стр. 0 0 1</p> </div> <p align="center">Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения</p> <p>Номер корректировки <input type="text"/> Налоговый период (код) <input type="text"/> Отчетный год <input type="text"/></p> <p>Представляется в налоговый орган (код) <input type="text"/> по месту нахождения (учета) (код) <input type="text"/></p> <p><input type="text"/></p> <p align="center">(налогоплательщик)</p> <p>Код вида экономической деятельности по классификатору ОКВЭД <input type="text"/></p> <p>Форма реорганизации, ликвидации (код) <input type="text"/> ИНН/КПП реорганизованной организации <input type="text"/> / <input type="text"/></p>	<div data-bbox="805 539 969 635"> <p>Приложение № 1 к приказу ФНС России от «04» июля 2014г. № ММВ-7-3/352@</p> <p>Форма по КНД 1152017</p> </div> <p align="right">2</p>
<div data-bbox="150 997 303 1061">  <p>0301 0020</p> </div> <div data-bbox="314 997 674 1061"> <p>ИНН <input type="text"/></p> <p>КПП <input type="text"/> Стр. <input type="text"/></p> </div> <p>Раздел 1.1. Сумма налога (авансового платежа по налогу), уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения (объект налогообложения - доходы), подлежащая уплате (уменьшению), по данным налогоплательщика</p>	<div data-bbox="805 997 969 1029"> <p align="right">3</p> </div>
<div data-bbox="150 1173 303 1236">  <p>0301 0037</p> </div> <div data-bbox="314 1173 674 1236"> <p>ИНН <input type="text"/></p> <p>КПП <input type="text"/> Стр. <input type="text"/></p> </div> <p>Раздел 1.2. Сумма налога (авансового платежа по налогу), уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения (объект налогообложения - доходы, уменьшенные на величину расходов), и минимального налога, подлежащая уплате (уменьшению), по данным налогоплательщика</p>	<div data-bbox="805 1173 969 1204"> <p align="right">4</p> </div>
<div data-bbox="150 1348 303 1412">  <p>0301 0051</p> </div> <div data-bbox="314 1348 674 1412"> <p>ИНН <input type="text"/></p> <p>КПП <input type="text"/> Стр. <input type="text"/></p> </div> <p>Раздел 2.2. Расчет налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и минимального налога (объект налогообложения - доходы, уменьшенные на величину расходов)</p>	<div data-bbox="805 1348 969 1380"> <p align="right">6</p> </div>



03 01 00 44

ИНН

КПП

Стр.

5


Раздел 2.1. Расчет налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, (объект налогообложения – доходы)

Показатели	Код строки	Значения показателей (в рублях)
1	2	3
Объект налогообложения	101	1
1 - доходы		
Признак налогоплательщика:	102	
1 – налогоплательщик, производящий выплаты и иные вознаграждения физическим лицам;		
2 – индивидуальный предприниматель, не производящий выплаты и иные вознаграждения физическим лицам		
Сумма полученных доходов (налоговая база для исчисления налога (авансового платежа по налогу)) нарастающим итогом:		
за первый квартал	110	
за полугодие	111	
за девять месяцев	112	
за налоговый период	113	
Ставка налога (%)	120	6
Сумма исчисленного налога (авансового платежа по налогу):		


Единый налог на вмененный доход (ЕНВД)

Условия применения	Общие требования (для ИП и ЮЛ):
	— режим введен на территории муниципального образования
	— количество сотрудников менее 100 чел.
	— деятельность НЕ по договору простого товарищества
	— в местном НПА упомянута розничная фармацевтическая деятельность
	Требования для ЮЛ:
	— доля участия других ЮЛ менее 25%

205

<p>Заменяет налоги ОСН</p>	 <pre> graph TD subgraph LLC [ЮЛ (не уплачивают)] A[Налог на прибыль] --> B[НДС] B --> C[Налог на имущество организаций (используемое для предпр. деятельности)] end subgraph ИП [ИП (не уплачивают)] D[НДФЛ от предпринимательской деятельности] --> E[НДС] E --> F[Налог на имущество физ. лиц (используемое для предпр. деятельности)] end </pre>
<p>Налоговая база, исчисление налога</p>	<p>Налоговая база — это величина вмененного дохода.</p> <p>Налоговая база=Вмененный доход= Базовая доходность*Физический показатель</p> <p>Базовая доходность корректируется в соответствии с коэффициентом-дефлятором (К1)и корректирующим коэффициентом (К2)</p> <p>ЕНВД=(Налоговая база* Ставка налога)-Страховые взносы.</p> <p>При этом налоговые платежи можно уменьшить на размер страховых взносов, но не более, чем в половину.</p> <p>Для аптечных организаций в муниципальных образованиях Свердловской области физическим показателем является площадь торгового зала аптечной организации. Базовая доходность составляет 1800 руб./ кв. м. Налоговая ставка 15%. Утверждаются коэффициенты (К1 И К2) на уровне городской думы. Налоговый период — квартал</p>

Декларация (* в таблице представлены отдельные поля документа)



0 2 9 1 2 0 1 1

ИНН

КПП

Стр. 0 0 1

Приложение №1
к приказу ФНС России

от №

2

Форма по КНД 1152016

Налоговая декларация

по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности

Номер корректировки

Налоговый период (код)

Отчетный год

Представляется в налоговый орган (код)

по месту учета (код)

(налогоплательщик)

Код вида экономической деятельности по классификатору ОКВЭД

Форма реорганизации, ликвидация (код)

ИНН/КПП реорганизованной организации

Номер контактного телефона

На страницах с приложением подтверждающих документов или их копий на листах

Раздел 2. Расчет суммы единого налога на вмененный доход по отдельным видам деятельности

Код вида предпринимательской деятельности (код стр. 010)

Адрес места осуществления предпринимательской деятельности (код стр. 020)

Почтовый индекс

Субъект Российской Федерации (код)

Район

Город

Населенный пункт
(село, поселок и т.п.)

Улица
(проспект, переулок и т.д.)

Номер дома
(владения)

Номер корпуса
(строения)

Номер офиса
(квартиры)

Код по ОКТМО (код стр. 030)

Показатели	Код строки	Значение показателей
1	2	3
Базовая доходность на единицу физического показателя в месяц (руб.)	040	
Корректирующий коэффициент К1	050	
Корректирующий коэффициент К2	060	



ИНН

КПП

Стр.

5

Раздел 3. Расчет суммы единого налога на вмененный доход за налоговый период (в рублях)

Показатели	Код строки	Значение показателей
1	2	3
Признак налогоплательщика:		
1 – налогоплательщик, производящий выплаты и иные вознаграждения физическим лицам;	005	
2 – индивидуальный предприниматель, не производящий выплаты и иные вознаграждения физическим лицам		
Сумма исчисленного за налоговый период единого налога на вмененный доход (сумма значений стр.110 всех заполненных разделов 2 декларации)	010	
Сумма страховых взносов, платежей и расходов, предусмотренных пунктом 2 статьи 346.32 Налогового кодекса Российской Федерации, на которые может быть уменьшена сумма исчисленного за налоговый период единого налога на вмененный доход налогоплательщиком, производящим выплаты работникам, занятым в тех сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается единый налог	020	
Сумма страховых взносов, уплаченных индивидуальным предпринимателем в Пенсионный фонд Российской Федерации и в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования в фиксированном размере	030	
Общая сумма единого налога на вмененный доход, подлежащая уплате в бюджет за налоговый период для стр. 005 = «1»: стр. 040 = стр. 010 – стр. 020 ≥ 50% стр.010 для стр. 005 = «2»: стр. 040 = стр. 010 – стр. 030 ≥ 0	040	

Налоги, исчисляемые фармацевтическими предприятиями на общей системе налогообложения**Налог на добавленную стоимость**

Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила в совокупности два миллиона рублей. В случае фармацевтических организаций освобождение теоретически возможно, но установленный порог выручки при уровне издержек обращения скорее всего относится либо к новым АО, либо к нерентабельным.

Объект налогообложения:

1. Операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ, передаче имущественных прав. Соответственно реализация всех товаров аптечного ассортимента через аптечную сеть, дистрибьютора, реализация производителем ЛП — это объект налогообложения для НДС (в случае ОСН). Передача на безвозмездной основе признается реализацией.

2. Операции по передаче на территории РФ товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль.

3. Операции по выполнению строительно-монтажных работ для собственного потребления.

4. Операции по ввозу товаров на таможенную территорию РФ.

Операции, не подлежащие налогообложению:

— Операции по реализации медицинских товаров в соответствии с перечнем, утвержденным Постановлением Правительства РФ № 1042 от 30.09.2015.

- I. Важнейшие и жизненно необходимые медицинские изделия.
 - II. Линзы и оправы для очков (за исключением солнцезащитных).
 - III. Технические средства, включая автотранспорт и материалы, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов.
 - IV. Протезно-ортопедические изделия, сырье и материалы для их изготовления и полуфабрикаты к ним.
- Медицинские услуги.
 - Услуги по ОМС.
 - Ряд других медицинских и социальных услуг.

Некоторые из товаров, освобожденных от НДС при ввозе на территорию РФ:

— Материалы для изготовления иммунобиологических лекарственных препаратов для диагностики, профилактики и (или) лечения инфекционных заболеваний (по соответствующему перечню).

— Незарегистрированные лекарственные средства, предназначенные для оказания медицинской помощи по жизненным показаниям конкретных пациентов;

— Гемопозитические стволовые клетки и костный мозг для проведения неродственной трансплантации.

Налоговая база по НДС для фармацевтической организации (производителя, дистрибьютора, завода)

Налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров определяется как стоимость этих товаров, исчисленная исходя из (прайсовых) цен без включения в них налога.

Налоговая база при ввозе товаров аптечного ассортимента: таможенная стоимость + таможенная пошлина.

Налоговый период: квартал.

Налоговые ставки по НДС

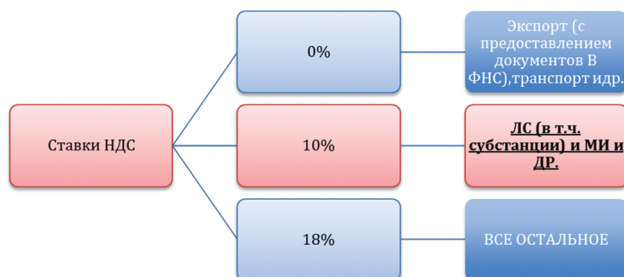


Рис. 13.2. Налоговые ставки по НДС

Порядок исчисления налога

Сумма налога — соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете — сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз. Для того чтобы рассчитать НДС, необходимо рассчитать сумму НДС, исчисленную при реализации, сумму вычетов по НДС и при необходимости — сумму НДС, которую нужно восстановить к уплате. На рис. 13.3 представлена схема исчисления НДС при реализации и уплате в бюджет.

**НДС ПРИ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОЧИХ ТОВАРОВ В АО =
НАЛОГОВАЯ БАЗА (РОЗНИЧНАЯ ЦЕНА) * 18%**

**НДС ПРИ РЕАЛИЗАЦИИ ЛП/МИ В АО =
НАЛОГОВАЯ БАЗА (РОЗНИЧНАЯ ЦЕНА) * 10%**

**НДС К УПЛАТЕ В БЮДЖЕТ=
НДС ПРИ РЕАЛИЗАЦИИ (КВАРТАЛ)-
НДС ПО ПРИОБРЕТЕННЫМ ТОВАРАМ(*)+
ВОССТАНОВЛЕННЫЙ НДС**

(*)Вычетам подлежат суммы НДС, которые:

- 1) предъявили поставщики (подрядчики, исполнители) при приобретении товаров (работ, услуг);
- 2) уплачены при ввозе товаров на территорию Российской Федерации в таможенных процедурах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории;
- 3) уплачены при ввозе на территорию Российской Федерации товаров с территории государств — членов Таможенного союза.

Принять к вычету «входной» НДС можно только после того, когда товары (работы, услуги) приняты к учету и имеют соответствующие первичные документы и счет-фактура.

Для применения вычетов АО необходимо иметь:

- 1) счета-фактуры (УПД);
- 2) первичные документы, подтверждающие принятие товаров (работ, услуг) к учету.

В отдельных случаях вместо счетов-фактур применяются другие документы, подтверждающие уплату налога.

Рис. 13.3. Схема исчисления НДС при реализации и уплате в бюджет

Восстановлению подлежат ранее обоснованно принятые к вычету суммы НДС, например, в случаях, если приобретенные товары (работы, услуги), основные средства перестанут использоваться для операций, облагаемых НДС (например, перед началом применения **упрощенной или патентной системы налогообложения, ЕНВД**; при передаче имущества в качестве вклада в уставный (складочный) **капитал**; при передаче имущества для использования в льготируемой деятельности; др.).

Возмещение НДС

Юридическое лицо, владеющее аптечной сетью, имеет право возместить НДС. Возмещению подлежит та часть «входного» налога, которая превышает сумму исчисленного НДС. В этом случае может понадобиться пред-

ставить документы для камеральной проверки. Возмещение НДС, как правило, производится после окончания камеральной проверки, которая продолжается 3 месяца. Подлежащая возмещению сумма может быть зачтена в погашение задолженности (недоимки, пеням, штрафам) по федеральным налогам, зачтена в счет предстоящих платежей или возвращена на расчетный счет.

После проведения камеральной проверки декларации по НДС налогоплательщик подает в инспекцию заявление на возврат, и ему производится возврат НДС.

Порядок и сроки уплаты налога

Уплата НДС производится по итогам каждого налогового периода равными долями **не позднее 25-го числа** каждого из трех месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом.

Например: декларация за 1 квартал 2016 г.

К уплате 300 рублей.

Необходимо заплатить:

до 25 апреля — 100 рублей,

до 25 мая — 100 рублей,

до 25 июня — 100 рублей.

Налоговая декларация по НДС

Налоговая декларация по НДС представляется налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы по месту своего учета в качестве налогоплательщика НДС в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Составлять и сдавать декларации по местонахождению обособленных подразделений не нужно. Вся сумма налога поступает в доход федерального бюджета. В таблице 13.2 представлены отдельные поля декларации по НДС.

Таблица 13.2

Отдельные поля декларации по НДС

Отдельные поля декларации по НДС

Отдельные поля декларации по НДС

		ИНН		Приложение № 1 к приказу ФНС России от "29" октября 2014 г. № ММВ-7-3/55@	3
		КПП		Стр.	0 : 0 : 1

Форма по КНД 1151001

Налоговая декларация
по налогу на добавленную стоимость

Номер корректировки		Налоговый период (код)		Отчетный год	
Представляется в налоговый орган (код)		по месту нахождения (учета) (код)			
(налогоплательщик)					

Код вида экономической деятельности по классификатору ОКВЭД		.		.	
Форма реорганизации (ликвидация) (код)		ИНН / КПП реорганизованной организации		/	
Номер контактного телефона					
На	страницах с приложением подтверждающих документов или их копий на				
	листах				

Раздел 1. Сумма налога,
подлежащая уплате в бюджет (возмещению из бюджета),
по данным налогоплательщика

Раздел 8. Сведения из книги покупок об операциях, отражаемых за истекший налоговый период¹

Показатели	Код строки	Значения показателей
1	2	3
Признак актуальности ранее представленных сведений ²	001	
Порядковый номер	005	
Код вида операции	010	
Номер счета-фактуры продавца	020	

Раздел 9. Сведения из книги продаж об операциях, отражаемых за истекший налоговый период¹

Показатели	Код строки	Значения показателей
1	2	3
Признак актуальности ранее представленных сведений ²	001	
Порядковый номер	005	
Код вида операции	010	
Номер счета-фактуры продавца	020	

Книга покупок и книга продаж

Покупатели-налогоплательщики обязаны вести учет счетов-фактур. Все приобретенные товары, работы, услуги отражаются в книге покупок — специальной форме отчетности. А учет оплаты покупки и других затрат нужен для того, чтобы получить величину НДС, что может компенсироваться. Таким же налоговым регистром является и книга продаж, в которой лица фиксируют счета, выписанные предприятием в налоговом периоде. Листы данных книг представлены на рис. 13.4.

Приложение № 2
к Правилам ведения журналов
учета полученных и выставленных
счетов-фактур, книг покупок и книг
продаж при исчислении платежей
на добавленную стоимость

Книга покупок

Покупатель
Идентификационный номер и подтриггерные постановки
на учет налогоплательщика-покупателя
Покупка за период с _____ по _____

№ п/п	Дата и номер счета-фактуры продавца	Дата оплаты счета-фактуры покупателя	Дата принятия товаров (работ, услуг)	Наименование продавца	ИНН продавца	КПП продавца	Страна происхождения товара. Номер ГТД	Всего покуп., включая НДС	В том числе:				покупки, облагаемые налогом по ставке 20 процентов ⁽¹⁾	покупки, облагаемые налогом по ставке 10 процентов ⁽²⁾	покупки, облагаемые налогом по ставке 0 процентов ⁽³⁾	покупки, облагаемые налогом по ставке 0 процентов ⁽⁴⁾	покупки, облагаемые налогом по ставке 0 процентов ⁽⁵⁾	покупки, облагаемые налогом по ставке 0 процентов ⁽⁶⁾	покупки, облагаемые налогом по ставке 0 процентов ⁽⁷⁾	покупки, облагаемые налогом по ставке 0 процентов ⁽⁸⁾	покупки, облагаемые налогом по ставке 0 процентов ⁽⁹⁾	покупки, облагаемые налогом по ставке 0 процентов ⁽¹⁰⁾	покупки, облагаемые налогом по ставке 0 процентов ⁽¹¹⁾	покупки, облагаемые налогом по ставке 0 процентов ⁽¹²⁾
									стоимость покупки без НДС	сумма НДС	стоимость покупки без НДС	сумма НДС												
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)	(15)	(16)	(17)	(18)	(19)	(20)	(21)	(22)	(23)	(24)	(25)
								Всего																

Главный бухгалтер _____ (подпись) (Ф.И.О.)

Индивидуальный предприниматель _____ (подпись) (Ф.И.О.)

Реквизиты свидетельства о государственной регистрации индивидуального предпринимателя _____

* До завершения расчетов по товарам (работам, услугам), отгруженным (выпущенным, оказанным) до 1 января 2004 г.

Приложение № 2
к Правилам ведения журналов
учета полученных и выставленных
счетов-фактур, книг покупок и книг
продаж при исчислении платежей
на добавленную стоимость

Книга продаж

Продавец
Идентификационный номер и код причины постановки на учет налогоплательщика-продавца
Продажа за период с _____ по _____

№ п/п	Дата и номер счета-фактуры покупателя	Дата оплаты счета-фактуры продавца	Дата принятия товаров (работ, услуг)	Наименование покупателя	ИНН покупателя	КПП покупателя	Страна происхождения товара. Номер ГТД	Всего продаж, включая НДС	В том числе:				по продажам, облагаемым налогом по ставке 20 процентов ⁽¹⁾	по продажам, облагаемым налогом по ставке 10 процентов ⁽²⁾	по продажам, облагаемым налогом по ставке 0 процентов ⁽³⁾	по продажам, облагаемым налогом по ставке 0 процентов ⁽⁴⁾	по продажам, облагаемым налогом по ставке 0 процентов ⁽⁵⁾	по продажам, облагаемым налогом по ставке 0 процентов ⁽⁶⁾	по продажам, облагаемым налогом по ставке 0 процентов ⁽⁷⁾	по продажам, облагаемым налогом по ставке 0 процентов ⁽⁸⁾	по продажам, облагаемым налогом по ставке 0 процентов ⁽⁹⁾	по продажам, облагаемым налогом по ставке 0 процентов ⁽¹⁰⁾	по продажам, облагаемым налогом по ставке 0 процентов ⁽¹¹⁾	по продажам, облагаемым налогом по ставке 0 процентов ⁽¹²⁾
									стоимость продажи без НДС	сумма НДС	стоимость продажи без НДС	сумма НДС												
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)	(15)	(16)	(17)	(18)	(19)	(20)	(21)	(22)	(23)	(24)	(25)
								Всего																

Руководитель организации или иное уполномоченное лицо _____ (подпись) (Ф.И.О.)

Индивидуальный предприниматель _____ (подпись) (Ф.И.О.)

Реквизиты свидетельства о государственной регистрации индивидуального предпринимателя _____

* До завершения расчетов по товарам (работам, услугам), отгруженным (выпущенным, оказанным) до 1 января 2004 г.

Рис. 13.4. Книга покупок и книга продаж

Стоит отметить, что данные книги на современных фармацевтических предприятиях ведутся автоматически с использованием программных средств.

214

Вопросы для самоподготовки

1. Элементы налогообложения: что относится к элементам налогообложения, примеры из практики аптечных сетей.
2. Налоговые органы: какая служба контролирует налогообложение, полномочия налоговых органов.
3. Налоговые режимы фармацевтических организаций.
4. Общая система налогообложения: условия применения, объект налогообложения, совокупность исчисляемых налогов, ставки налогов, календарь платежей и отчетности.
5. ЕНВД: условия применения, объект налогообложения, совокупность исчисляемых налогов, ставки налогов, календарь платежей и отчетности.
6. УСН: условия применения, объект налогообложения, совокупность исчисляемых налогов, ставки налогов, календарь платежей и отчетности.
7. Налог на добавленную стоимость: порядок исчисления и уплаты в аптечной сети, отчетность по НДС.

Тестовые задания для контроля усвоения материала по разделу «Налоговый учет и отчетность аптечных сетей»

1. **Объектами налогообложения могут являться (несколько вариантов ответа):**
 - а) вмененный доход на площадь торгового зала;
 - б) имущество;
 - в) количество аптечных организаций в сети;
 - г) валовая прибыль.
2. **Период, в рамках которого определяется налоговая база, называется (один вариант ответа):**
 - а) отчетным;
 - б) текущим;
 - в) налоговым;
 - г) прибыльным.
3. **Величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы — это (один вариант ответа):**
 - а) НДС;
 - б) налоговая ставка;
 - в) рента;
 - г) оферта.
4. **Исчисление налога на прибыль юридических лиц производят (один вариант ответа):**
 - а) юридические лица самостоятельно;

-
- б) ИФНС по месту регистрации юридического лица;
 - в) ИФНС вместе с юридическим лицом;
 - г) Федеральная антимонопольная служба РФ.

5. К налоговым режимам фармацевтических организаций относят (несколько вариантов ответа):

- а) ОСНО;
- б) УСНО;
- в) патентная система;
- г) ЕНВД.

6. К условиям применения УСНО в аптечных организациях относят (несколько вариантов ответа):

- а) количество сотрудников до 200 чел.;
- б) доход менее 60 млн. руб. в год;
- в) доля участия других организаций не более 25%;
- г) остаточная стоимость активов менее 100 млн. руб.

7. Аптечные организации, находящиеся на УСН, не уплачивают (несколько вариантов ответа):

- а) налог на прибыль;
- б) НДС;
- в) НДФЛ в качестве налогового агента;
- г) социальные страховые взносы.

8. К ставкам налога при УСН относится (несколько вариантов ответа):

- а) 6%; в) 15%;
- б) 20%; г) 13%.

9. Налоговый период при УСН составляет (один вариант ответа):

- а) квартал; в) год;
- б) месяц; г) полугодие.

10. Плательщики ЕНВД не уплачивают (несколько вариантов ответа):

- а) налог на прибыль;
- б) НДС;
- в) налог на имущество организаций;
- г) социальные страховые взносы.

11. К ставкам НДС относят (несколько вариантов ответа):

- а) 13%; в) 10%;
- б) 0%; г) 18%.

Раздел 14.

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА АПТЕЧНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Сущность новых подходов к постановке бухгалтерского учета заключается в основном в том, что на основе установленных государством общих правил бухгалтерского учета организации самостоятельно разрабатывают учетную политику для решения поставленных перед учетом задач. Для организации бухгалтерского учета в аптечной организации внедрение учетной политики играет существенную роль.

Разработка учетной политики осуществляется в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете. Вместе с тем, специалисты аптечной организации имеют дефицит времени для ознакомления со всей нормативной базой по бухгалтерскому учету. Учетная политика доводит до сотрудников аптечной сети (в том числе материально ответственных лиц) конкретные способы ведения финансового учета.

Формирование учетной политики

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером организации и утверждается руководителем организации.

При этом утверждаются:

- выбранные организацией варианты учета и оценки объектов учета;
- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

При формировании учетной политики организации по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из положений по бухгалтерскому учету.

Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) организации.

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа. При этом они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от места их нахождения.

Вновь созданная организация оформляет избранную учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня государственной регистрации. Принятая такой организацией учетная политика считается применяемой со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации).

Изменение учетной политики организации может производиться в случаях:

- изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету;
- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета;
- применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;
- существенного изменения условий деятельности.

Существенное изменение условий деятельности организации может быть связано с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности, реструктуризацией производства, значительным расширением или уменьшением объемов деятельности и т.д. Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации.

Изменение учетной политики должно быть обоснованным и оформляется в порядке, предусмотренном для учетной политики. Изменение учетной политики должно вводиться с 1 января года (начала финансового года), следующего за годом его утверждения.

Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, оцениваются в денежном выражении. Оценка производится на основании

выверенных организацией данных на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета.

Последствия изменения учетной политики, вызванного изменением законодательств Российской Федерации или нормативными актами по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, предусмотренном соответствующим законодательством или нормативным актом. Если соответствующее законодательство или нормативный акт не предусматривают порядок отражения последствий изменения учетной политики, то они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности исходя из требования представления числовых показателей минимум за два года, кроме случаев, когда оценка в денежном выражении этих последствий в отношении периодов, предшествующих отчетному, не может быть произведена с достаточной точностью.

Раскрытие учетной политики

Организация должна раскрывать избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решения пользователей бухгалтерской отчетности.

Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации.

Состав и содержание подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике организации по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учету или законодательными актами и постановлениями Правительства Российской Федерации.

В случае публикации бухгалтерской отчетности не в полном объеме информация об учетной политике подлежит раскрытию как минимум в части, непосредственно относящейся к опубликованным материалам.

Раскрытие способов бухгалтерского учета по отдельным объектам бухгалтерского учета аптечной сети представлено в таблице 14.1.

Таблица 14.1

**Раскрытие способов бухгалтерского учета по отдельным
объектам бухгалтерского учета аптечной сети**

Объект бухгалтерского учета	Раскрытие информации
Основные средства	<ul style="list-style-type: none"> — о выбранных способах начисления амортизации; — о порядке списания затрат по ремонту основных средств; — о способах оценки основных средств, приобретенных в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств; — об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (включая случаи достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации, переоценку основных средств); — принятых сроках полезного использования объектов; — об объектах основных средств, стоимость которых не погашается; — об объектах основных средств, предоставленных и полученных по договору аренды; — об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе регистрации
Нематериальные активы	<ul style="list-style-type: none"> — о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам нематериальных активов; — о способах отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений; — о способах оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства; — о принятых организацией сроках полезного использования нематериальных активов

<p>Материально-производственные запасы</p>	<ul style="list-style-type: none"> — выбор варианта синтетического учета МПЗ; — выбор метода оценки МПЗ; — последствия изменений в учетной политике методов оценки МПЗ; — стоимость МПЗ, переданных в залог; — величина и движение резервов под снижение стоимости материальных ценностей; — разница между фактической себестоимостью МПЗ и стоимостью их возможной реализации, отнесения на финансовые результаты организации; — порядок документального оформления поступающих материалов
<p>Затраты и учет экстемпоральной рецептуры</p>	<ul style="list-style-type: none"> — выбор способа группировки и списания затрат на производство продукции; — выбор способа учета экстемпоральной рецептуры; — выбор способа оценки готовой продукции, товаров отгруженных, незавершенного производства; — выбор варианта сводного учета затрат на производство; — выбор метода определения выручки от продажи экстемпоральной рецептуры; — выбор способа распределения косвенных расходов между отдельными объектами учета и калькулирования; — выбор метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

Алгоритм формирования учетной политики в аптечной сети

Учетная политика организации оформляется организационно-распорядительным документом, приказом или распоряжением руководителя. Алгоритм формирования представлен на схеме (рис. 14.1).

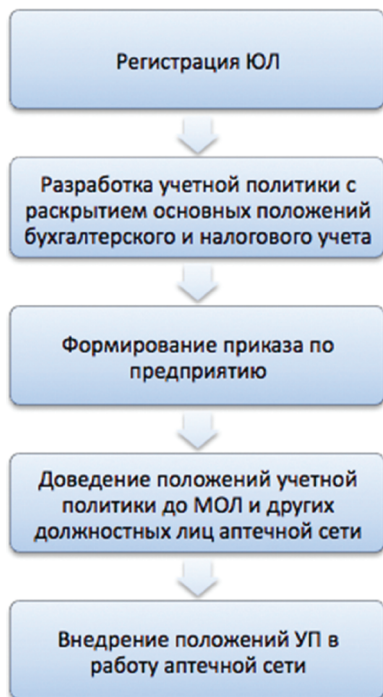


Рис. 14.1. Алгоритм формирования учетной политики в аптечной сети

Вопросы для самоподготовки

1. Понятие учетной политики аптечной организации.
2. Порядок формирования и изменения учетной политики аптечной организации.
3. Раскрытие способов бухгалтерского учета по отдельным объектам в рамках учетной политики аптечной сети.

Тестовые задания для контроля усвоения материала по разделу «Учетная политика аптечной организации»

- 1. В рамках учетной политики утверждается (несколько вариантов ответа):**
 - а) собственный план счетов бухгалтерского учета, не связанный со счетами синтетического учета;
 - б) рабочий план счетов;
 - в) правила документооборота;
 - г) формы первичных документов.
- 2. Изменение учетной политики аптечной организации проводится в случаях (несколько вариантов ответа):**
 - а) окончания отчетного периода;
 - б) изменения законодательства о бухгалтерском учете;
 - в) реорганизации юридического лица;
 - г) при применении новых способов ведения бухгалтерского учета.

Раздел 15.

СИСТЕМЫ АВТОМАТИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В АПТЕЧНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Системы автоматизации в финансово-хозяйственной деятельности фармацевтических организаций — программное обеспечение, предназначенное для ведения торговой деятельности, информационного сопровождения, расчетно-кассового обслуживания, анализа финансово-хозяйственной деятельности, бухгалтерского и фискального учета и формирования отчетности.

Применение автоматизированной системы бухгалтерского учета позволит сэкономить время бухгалтера за счет автоматизации повторяющихся операций, провести анализ текущего финансового положения аптечной организации и оценить его перспективы. Кроме того, автоматизированные системы бухгалтерского учета способны помочь сохранить в электронном виде первичные и отчетные документы.

Система представляет собой совокупность организационных, технических, программных и информационных средств, объединенных в единую систему сбора, хранения, обработки и выдачи необходимой информации, предназначенной для выполнения определенных функций. Информационная система должна обеспечивать единый подход для управления ресурсами фармацевтической организации и их источниками. Она должна охватывать все стадии процесса управления аптечной сетью: планирование, оперативное управление, учет и анализ. Хозяйственные операции рассматриваются в ней в качестве единого процесса движения и преобразования ресурсов организации.

Задачи автоматизации бухгалтерского учета аптечных сетей:

- 1) снижение трудозатрат сотрудников аптечных организаций, бухгалтерии и менеджерского состава;
- 2) управление закупками, продажами, складскими запасами;
- 3) усовершенствование логистики;
- 4) усовершенствование анализа и планирования финансовых показателей;
- 5) удешевление процесса торговли (снижение издержек обращения);
- 6) синхронизация в деятельности структурных подразделений;
- 7) ускорение обработки данных первичных документов;
- 8) автоматизация расчетов заработной платы (страховых взносов и НДФЛ);
- 9) автоматическое формирование регистровых документов и главной книги;
- 10) автоматическое формирование баланса;
- 11) интеграция оперативного, бухгалтерского и налогового учета.

Системы автоматизации учета финансово-хозяйственной деятельности позволяют осуществить одновременное ведение бухгалтерского и налого-

вого учета, т.е. рассчитать базу по налогу на прибыль на основании данных бухгалтерских документов.

В основу бухгалтерских информационных систем, настроенных на системный учет, заложены функциональные компоненты, которые в комплексе выполняют расчеты, заполнение и обработку первичных документов, накопление итоговых результатов и формирование отчетных форм. По разделам бухгалтерского учета в рамках бухгалтерских информационных систем решаются следующие учетные задачи: учет заработной платы; товарно-материальных запасов; основных средств и нематериальных активов; готовой продукции; затрат на производство; финансово-расчетных операций, а также задачи оперативного учета на основе первичных документов и составление финансовых отчетов.

По виду применяемых программных продуктов информационные системы можно классифицировать на мини-бухгалтерии, комплексные информационные системы бухгалтерского учета, интегрированные системы бухгалтерского учета, инструментальные системы, корпоративные системы, комплексы функциональных бухгалтерских автоматизированных рабочих мест (АРМ). Для аптек и аптечных сетей характерно применение корпоративных систем и комплексов АРМ на единой технологической платформе с возможностью координации с вышестоящей конфигурацией бухгалтерского программного комплекса.

Интегрированные системы ориентированы в основном на средние и малые предприятия. Как правило, система работает локально на одном компьютере или в сетевом варианте на нескольких ПК. Система предназначена для бухгалтерий численностью от 2 до 5 человек. При локальном использовании системы на компьютере находится целиком вся система, в сетевом варианте — на нескольких АРМ по участкам учета. Сетевые версии интегрированных бухгалтерских систем могут быть рассчитаны на интеграцию с различными функциями управления. Например, программа «1С: Предприятие» кроме бухгалтерского финансового учета предназначена для производственного учета, выполнения операций по сбыту и снабжению, финансовому планированию и анализу, а также автоматизации документооборота.

Последовательность обработки учетных задач в интегрированных системах заключается в следующем. Сначала обрабатываются отдельные бухгалтерские задачи по участкам учета, в результате чего происходит составление аналитических сводок. После окончания обработки участка учета бухгалтерские проводки поступают в головной модуль и записываются в единый журнал хозяйственных операций, на базе которого получают оборотно-сальдовые ведомости, главная книга, карточки счета, баланс, отчетные формы. Осуществляется интеграция обработки всех бухгалтерских задач.

Системы автоматизации бухгалтерского учета в аптеках занимают важное место в общей системе информационной логистики современной аптечной организации (рис. 15.1).

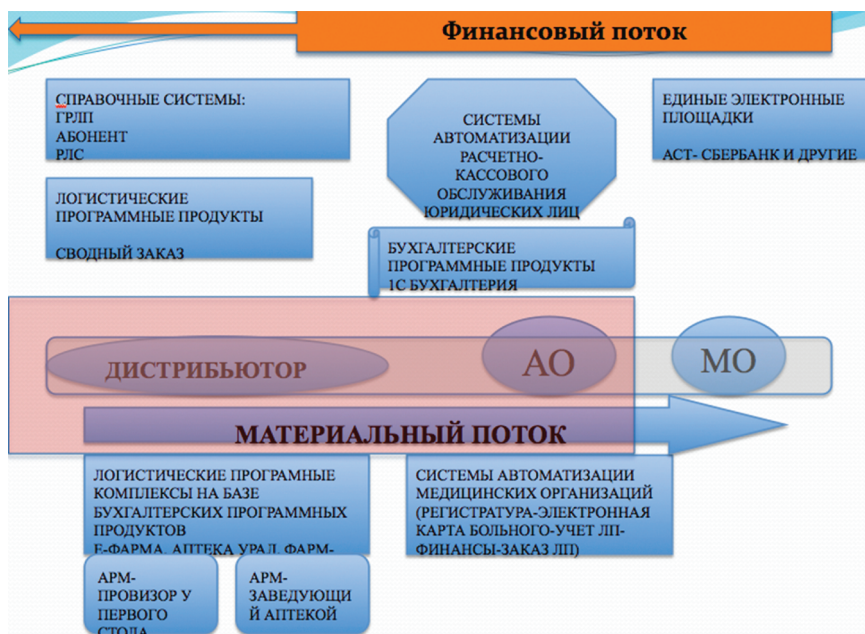







Рис. 15.1. Автоматизация бухгалтерского учета в системе информационной логистики аптечной организации

Для внедрения автоматизированной системы необходим ряд программно-аппаратных средств (таблица 15.1).

Таблица 15.1

Наименование	Пояснение	Фотография
Сканер штрих-кодов	Необходим для идентификации товара при продаже у первого стола, инвентаризации, перемещении	

<p>Контрольно-кассовая техника</p>	<p>Необходима для регистрации продаж. Необходима совместимость с ПК или POS-терминалом. В соответствии с Федеральным законом от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием электронных средств платежа» наличные и безналичные расчеты с покупателями в аптеке проходят через оператора фискальных данных (ОФД) и синхронизируются с сервером ИФНС</p>	
<p>POS-терминалы</p>	<p>Единый комплекс из ПК, ККТ, монитора, сканера штрих-кодов, устройств ввода</p>	
<p>Принтеры этикеток</p>	<p>Для ведения внутреннего штрих-кодирования</p>	
<p>Денежные ящики</p>	<p>Применяются для хранения денежных средств в операционной кассе. Автоматически открываются при реализации</p>	

Персональные компьютеры	В локальной или глобальной сети для АРМ заведующего аптекой, бухгалтера, директора	
Лицензионное программное обеспечение	В различных конфигурациях. АРМ фармацевта (провизора), заведующего аптекой, менеджера, бухгалтера, главного бухгалтера	
Фармацевтические справочники номенклатуры в комплекте поставки отдельных разработчиков	Номенклатура ЛП, МИ, других товаров аптечного ассортимента для формирования внутренней номенклатуры, справочники по ЖНВЛП с обновлениями. Блок ценообразования и др.	

Комплексные информационные системы бухгалтерского учета состоят из различных подсистем, соответствующих определенным разделам бухгалтерского учета для конкретного круга потребителей. Бухгалтерский комплекс рассчитан на предприятия, где организация бухгалтерского учета осуществляется посредством комплекса взаимосвязанных рабочих мест. Для аптечных организаций типичные АРМ — это заведующий аптекой, провизор (фармацевт) у первого стола, менеджер, менеджер по закупкам, АРМ в бухгалтерии. Характерными чертами пакетов являются: наличие комплекса локальных, но взаимосвязанных пакетов по отдельным участкам бухгалтерского учета; интерфейс обмена информацией между АРМ сводного учета (АРМ главного бухгалтера) и АРМ отдельных участков учета для получения баланса и отчетности; развернутый аналитический учет по всем участкам учета, расширенный состав традиционного комплекса бухгалтерских задач.

Состав пакетов может быть расширен за счет модулей, обеспечивающих учет финансовых результатов, учет капитальных вложений, финансовый анализ и может иметь отличие в комплексах, разработанных разными фирмами. Его содержание может пополняться за счет включения дополнительных модулей. При этом необходимо соблюдать главный принцип: пакеты должны быть информационно взаимосвязаны, что возможно только при приобретении всего комплекса программ у одной фирмы-изготовителя, хорошо зарекомендовавшей себя на рынке программных продуктов.

Принцип работы программ автоматизации бухгалтерского учета состоит в последовательной регистрации первичных документов, обобщении и формировании отчетности. На схеме (рис. 15.2) показан алгоритм работы таких программ.

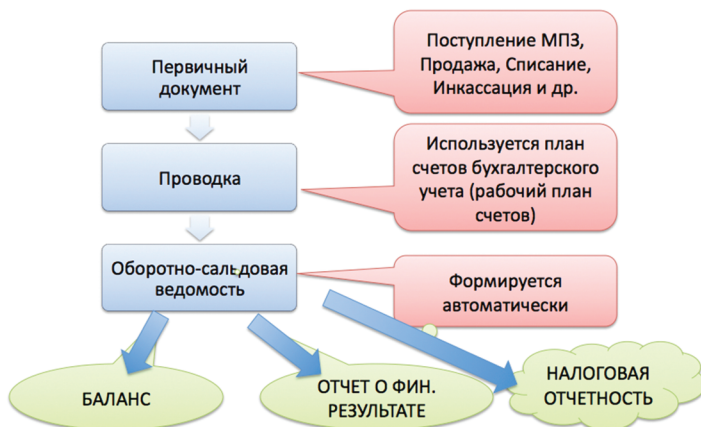


Рис. 15.2. Алгоритм работы программ автоматизации бухгалтерского учета

При этом для интегрированных комплексов существует «разделение» функций по отдельным конфигурациям.

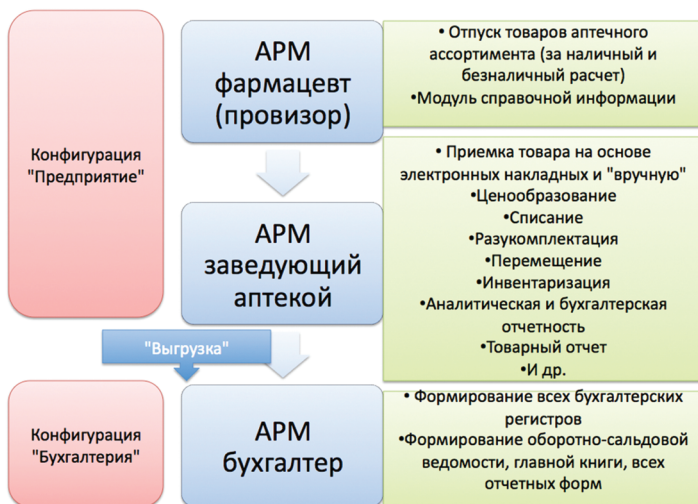


Рис. 15.3. Типовые конфигурации программ автоматизации оперативного и бухгалтерского учета в аптеке

Программа «1С: Торговля и склад». Программа «1С: Торговля и склад» представляет собой компоненту «Оперативный учет» системы «1С: Предприятие» с типовой конфигурацией для автоматизации складского учета и торговли. Компонента «Оперативный учет» предназначена для учета наличия и движения материальных и денежных средств. Она может использоваться как автономно, так и совместно с другими компонентами системы «1С: Предприятие».

Программа предназначена для учета любых видов торговых операций. Благодаря гибкости и настраиваемости система способна выполнять все функции учета — от ведения справочников и ввода первичных документов до получения различных ведомостей.

Программа «1С: Торговля и склад» может быть адаптирована к любым особенностям учета в организации. В состав системы входит конфигуратор, который позволяет настраивать все основные элементы системы, редактировать существующие и создавать новые необходимые документы любой структуры, создавать журналы для работы с документами и произвольно перераспределять документы по журналам для эффективной работы с ними, редактировать существующие и создавать новые справочники произвольной структуры, создавать регистры для учета средств в любых необходимых разрезах, создавать любые дополнительные отчеты и процедуры обработки информации. Современный интерфейс данной программы содержит разнообразные средства для связи с другими программами. Возможность импорта и экспорта информации через текстовые файлы позволяет обмениваться данными практически с любой программой.

Программа «1С: Торговля и склад» интегрирована с базой данных Ассоциации ЮНИСКАН/EAN Россия. Считав сканером с этикетки, размещенной на упаковке товара, штрих-код, система может автоматически сформировать запрос, получить данные о товаре и записать их в информационную базу.

Последней разработкой компании «1С» является программа «1С: Управление торговлей 8», которая представляет собой современный инструмент повышения эффективности бизнеса торгового предприятия. Прикладное решение позволяет в комплексе автоматизировать задачи оперативного и управленческого учета, анализа и планирования торговых операций, обеспечивая тем самым эффективное управление современным торговым предприятием.

В информационной базе регистрируются как уже совершенные, так и еще только планируемые хозяйственные операции. «1С: Управление торговлей 8» автоматизирует оформление практически всех первичных документов торгового и складского учета, а также документов движения денежных средств. Дополнительные сервисные возможности включают веб-приложения «Удаленный склад» и «Управление заказами».

Для аптечной организации крайне важны справочники номенклатуры ассортимента. Ряд компаний поставляют справочники с периодическими обновлениями. Кроме того, данные системы имеют адаптированный для аптеки интерфейс. Важнейшей компонентой автоматизации является приемка товара. Алгоритм приемки товара в современных аптечных организациях представлен на схеме (рис. 15.4).

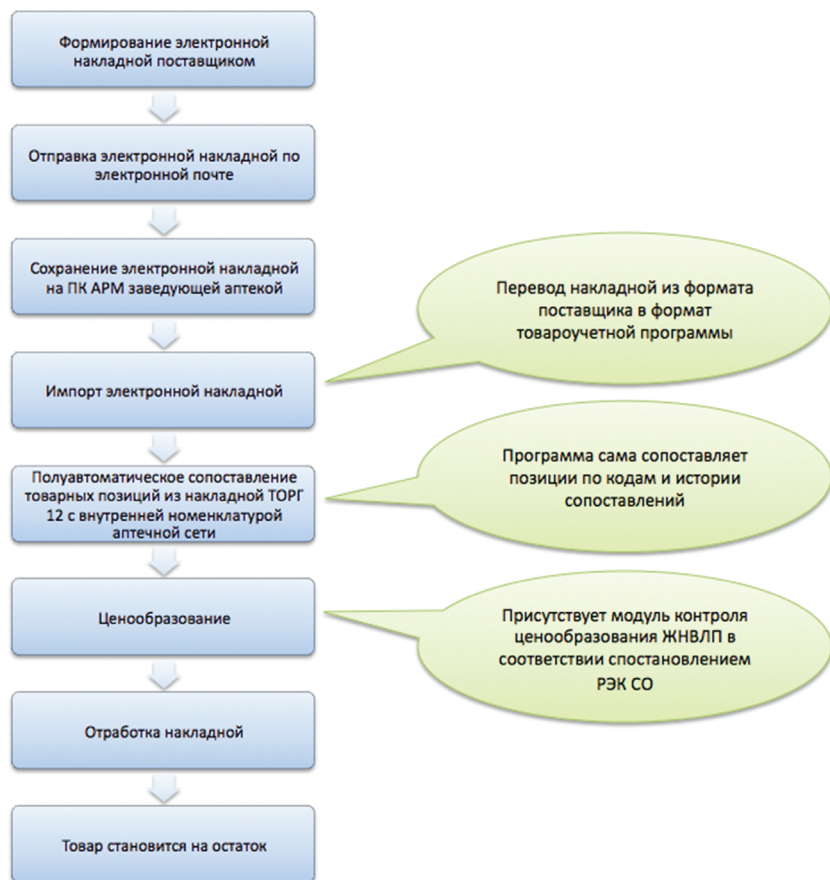


Рис. 15.4. Алгоритм приемки товара в аптечных организациях

В целом можно выделить основные особенности автоматизации учета товаров в розничной фармацевтической организации. Специфические функции такой системы автоматизации аптеки приобретаются юридическим лицом или ИП отдельно в комплекте поставки (таблица 15.1):

- Автоматически идентификация товара, в том числе централизованно.
- Аптечные дисконтные программы с возможностью редактирования.
- Контроль превышения цен на ЖНВЛП в соответствии с федеральным и региональным законодательством.
- Возможность получать информацию о воспроизведенных ЛП на первом столе при поиске товара.

-
- Возможность видеть в аптеках прайс-листы других аптек сети.
 - Перемещать товар между аптеками сети, совершая минимум манипуляций.
 - Вести учет взаиморасчетов с поставщиками и оптовыми покупателями — график платежей, реестры долгов, акты сверок.
 - Возможность выгружать данные в 1С Бухгалтерию как версии 7.7, так и версий 8.X.
 - Возможность выгружать данные в различные справочные системы.
 - Возможность использовать готовую базу сгруппированных товаров, разрешенных к продаже в АО, с описаниями, штрих-кодами, фармгруппами, АТХ-классификацией, изготовителями, единицами измерения, МНН, действующими веществами.
 - Возможность проверять препараты по базе забракованных ЛС (проверка как в момент прихода, так и на остатках). Формат загрузки обновлений настраивается. Источников обновления может быть несколько.
 - Распределять товар по местам хранения. Удобно для проведения инвентаризации, а также облегчает поиск физического расположения товара в аптеке вновь принятым сотрудникам.
 - Применять схемы работы как для плательщиков ЕНВД, так и для плательщиков НДС.
 - Возможность использования аналитической отчетности, включающей: анализы продаж в различных разрезах, ABC-XYZ анализ товаров, движение товара или группы товаров, дефектурный анализ товаров, анализ неликвидов, сроков годности, кассовые отчеты, отчеты по работникам первого стола, рейтинг продаж товаров, товарные отчеты различных форм, отчеты с экономическими показателями в разрезе товаров и т.д.
 - Возможность контролировать обязательный ассортимент в аптеке, сроки годности.
 - Проводить инвентаризацию. Как частичную (по выбранным товарам, группам товара, местам хранения), так и полную.
 - Настраивать программный интерфейс для каждого пользователя.
- Источник: http://studme.org/1791021122861/buhgalterskiy_uchet_i_audit/osnovy_avtomatizatsii_buhgalterskogo_ucheta.

Вопросы для самоподготовки

1. Дайте определение понятию «системы автоматизации бухгалтерского учета». Какие задачи решает система автоматизации бухгалтерского учета в аптечных сетях?
2. Опишите программно-аппаратное оснащение систем автоматизации фармацевтической деятельности.
3. Алгоритм работы и разделение функций в системах автоматизации фармацевтической деятельности. Конфигурации программных комплексов.
4. Автоматизация при приемочном контроле.

**Тестовые задания для контроля усвоения материала
по разделу «Системы автоматизации бухгалтерского учета
в аптечных организациях»**

- 1. К аппаратным средствам автоматизации фармацевтической деятельности относятся (несколько вариантов ответа):**
 - а) сканер штрих-кодов;
 - б) POS-терминал;
 - в) калькулятор;
 - г) принтер этикеток.

- 2. Алгоритм работы программ автоматизации выглядит следующим образом (один вариант ответа):**
 - а) главная книга — оборотно-сальдовая ведомость — проводка — первичный документ;
 - б) оборотно-сальдовая ведомость — баланс;
 - в) первичный документ (в ряде случаев электронный) — проводка — оборотно-сальдовая ведомость — отчетность;
 - г) первичный документ — налоговая отчетность.

- 3. На автоматизированном рабочем месте провизора (фармацевта) осуществляются следующие функции (несколько вариантов ответа):**
 - а) заявка;
 - б) автоматизированный отпуск лекарственных препаратов и других товаров аптечного ассортимента с использованием системы штрих-кодирования;
 - в) ценообразование;
 - г) списание.

- 4. На автоматизированном рабочем месте заведующего аптекой осуществляются следующие функции (несколько вариантов ответа):**
 - а) заявка;
 - б) автоматизированный отпуск лекарственных препаратов и других товаров аптечного ассортимента с использованием системы штрих-кодирования;
 - в) ценообразование;
 - г) списание.

5. На автоматизированном рабочем месте бухгалтера осуществляются следующие функции (несколько вариантов ответа):

- а) формирование всех бухгалтерских регистров;
- б) автоматизированный отпуск лекарственных препаратов и других товаров аптечного ассортимента с использованием системы штрих-кодирования;
- в.) ценообразование;
- г) формирование оборотно-сальдовой ведомости, главной книги, всех отчетных форм.

Пример учетной политики аптечной организации

Приказ № _____
по _____ об утверждении учетной политики на 20__ г.

г. Екатеринбург ____ декабря 20__ г.

Бухгалтерский учет в ООО «Аптека» ведется в соответствии с:

- Федеральным законом от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н (в редакции от 26 марта 2007 г. № 26н);
- Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденным Приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н, (в ред. Приказов Минфина РФ от 18.09.2006 № 115н, от 08.11.2010 № 142н);
- Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» (ПБУ 1/2008), утвержденным Приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н (в ред. Приказов Минфина России от 11.03.2009 № 22н, от 25.10.2010 № 132н, от 08.11.2010 № 144н, от 27.04.2012 № 55н);
- Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н (в редакции от 18 сентября 2006 г. № 115н).

1. Бухгалтерский учет в ООО «Аптека» осуществляется бухгалтером.

2. Выделенными на отдельный баланс структурными подразделениями:

1) _____
(наименование подразделения)

2) _____
(наименование подразделения)

устанавливается ежемесячный (ежеквартальный) порядок сдачи отчетности в централизованную бухгалтерию.

Срок сдачи отчетности устанавливается для:

1) _____ до _____

числа месяца, следующего за отчетным;

(наименование подразделения)

2) _____ до _____

числа месяца, следующего за отчетным.

(наименование подразделения)

Сдача отчетности подразделениями устанавливается в объемах:

(бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, иные формы)

3. Сводная бухгалтерская отчетность организации за отчетный период составляется бухгалтером.

4. Бухгалтерский учет осуществляется

(выбрать):

— по журнально-ордерной системе, с применением компьютерной техники.

5. Применяется рабочий План счетов (с указанием счетов и субсчетов, необходимых для ведения синтетического и аналитического учета).

6. Применяемые в организации формы первичных документов, по которым не предусмотрены типовые унифицированные формы, приведены в Приложении к учетной политике.

7. Организация применяет формы бухгалтерской отчетности, определенные Приказом Минфина РФ ПБУ № 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», № 43 от 06.07.1999 г. Приказом Минфина России «О формах бух. отчетности организаций», № 66н от 02.07.2010 г. Федеральным законом «О бухучете», № 402-ФЗ от 06.12.2011 г.

8. Порядок документооборота осуществляется согласно Приложению к учетной политике.

9. Инвентаризация имущества и финансовых обязательств производится по:

— основным средствам _____ раз в следующие _____ сроки;

— нематериальным активам _____ раз в следующие _____ сроки;

— товарам _____ раз в следующие _____ сроки;

— расчетам с поставщиками _____ раз в следующие _____ сроки.

Внезапные инвентаризации кассы и МПЗ производятся по решению руководителя.

10. Объекты основных средств, имеющие стоимость не более 2 тыс. р. за единицу, а также приобретенные книги, брошюры и т.п. издания списываются на затраты по мере отпуска в эксплуатацию (п. 18 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утв. Приказом Минфина РФ от 30.03.01 № 26н).

11. Амортизация основных средств начисляется (п. 18 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»):

Ч линейным способом.

12. Срок полезного использования объектов основных средств устанавливается при принятии объектов к учету исходя (п. 20 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»)

(перечислить):

— из ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью и мощностью.

13. Затраты на ремонт основных средств (п. 27 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», пп. 5, 7 ПБУ 10/99 «Расходы организации», утв. Приказом Минфина РФ от 06.05.99 № 33н (ред. от 30.03.01), пп. 65, 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ):

— включаются в себестоимость отчетного периода, в котором были произведены ремонтные работы.

14. Амортизация нематериальных активов начисляется (п. 15 ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов», утв. Приказом Минфина РФ от 16.10.2000 № 91н):

— линейным способом исходя из норм, исчисленных организацией на основе срока их полезного использования.

15. Срок полезного использования материальных активов устанавливается при принятии объектов к учету исходя из (п. 17 ПУ 14/2000 «Учет нематериальных активов»):

— ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход).

16. Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете (п. 21 ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов»):

— путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете 05 «Амортизация нематериальных активов».

17. Учет процесса приобретения и заготовления материалов осуществляется (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации, пояснения к счету 10 «Материалы»):

— с применением счета 10 «Материалы» с оценкой по фактической себестоимости.

18. При отпуске материально-производственных запасов в производство и ином выбытии (кроме товаров, учитываемых по продажным ценам) их оценка производится (п. 16 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утв. Приказом Минфина РФ от 09.06.01 № 44н):

— по себестоимости каждой единицы.

19. Учет затрат на производство ведется с подразделением на прямые и общехозяйственные расходы. В конце отчетного периода общехозяйственные расходы включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) в результате распределения.

20. Общехозяйственные расходы распределяются между объектами калькулирования пропорционально:

— прямым расходам по видам деятельности.

21. Коммерческие расходы признаются в качестве расходов по обычным видам деятельности (п. 9 ПБУ 10/99 «Расходы организации»):

— полностью в отчетном году их признания.

22. Расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются как расходы будущих периодов и подлежат списанию (п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ):

— равномерно в течение срока, к которому они относятся.

23. Готовая продукция оценивается в балансе (п. 59 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации):

— по прямым статьям затрат.

24. Учет выпуска готовой продукции организуется (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации, пояснения к счету 43 «Готовая продукция»):

- без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

25. Затраты по заготовке и доставке товаров, производимые до момента их передачи в продажу, включаются (пп. 6, 13 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»):

- в состав расходов на продажу.

26. Оценка товаров, предназначенных для розничной торговли, производится (п. 13 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации, пояснения к счету 41 «Товары»):

- с применением счета 41 «Товары» по стоимости их приобретения.

27. Долгосрочная задолженность по полученным займам и (или) кредитам (п. 6 ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию», утв. Приказом Минфина РФ от 02.08.01 № 60н):

- переводится в краткосрочную в момент, когда по условиям договора займа и (или) кредита до возврата основной суммы долга остается 365 дней.

28. Проценты, дисконт по причитающимся к оплате векселям, облигациям и иным выданным заемным обязательствам, отражаются (п. 18 ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию»):

- в составе операционных расходов.

29. В целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства и обращения создаются резервы на (п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ):

- предстоящую оплату отпусков работникам;

- выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;

- выплату вознаграждений по итогам работы за год;

- ремонт основных средств;

- предстоящие затраты по ремонту предметов, предназначенных для сдачи в аренду по договору проката.

30. В целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства и обращения создаются резервы по сомнительным долгам (п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ).

31. В соответствии с уставом организации создается резервный фонд для покрытия убытков организации, а также для выкупа собственных акций (п. 69 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ). Ежегодные отчисления составляют ____% от чистой прибыли до достижения размеров фонда ____% от уставного капитала.

32. Данная учетная политика не является исчерпывающей и при внесении в законодательные акты, регулирующие порядок ведения бухгалтерского учета, значительных изменений может дополняться отдельными приказами по предприятию с доведением внесенных изменений до налоговых органов.

Генеральный директор /Директор/

**Нормы естественной убыли
МИНИСТЕРСТВО ЗДРАВООХРАНЕНИЯ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПРИКАЗ
от 20 июля 2001 г. № 284**

**ОБ УТВЕРЖДЕНИИ НОРМ ЕСТЕСТВЕННОЙ УБЫЛИ
ЛЕКАРСТВЕННЫХ СРЕДСТВ И ИЗДЕЛИЙ МЕДИЦИНСКОГО
НАЗНАЧЕНИЯ В АПТЕЧНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ НЕЗАВИСИМО
ОТ ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВОЙ ФОРМЫ И ФОРМЫ
СОБСТВЕННОСТИ**

В целях снижения непроизводительных потерь и повышения ответственности за сохранность товарно-материальных ценностей в аптечных организациях независимо от организационно-правовой формы и формы собственности приказываю:

1. Утвердить:

1.1. Нормы естественной убыли лекарственных средств и изделий медицинского назначения в аптечных организациях независимо от организационно-правовой формы и формы собственности (Приложение № 1).

1.2. Инструкцию по применению норм естественной убыли лекарственных средств и изделий медицинского назначения в аптечных организациях независимо от организационно-правовой формы и формы собственности (Приложение № 2).

2. Руководителям органов управления здравоохранением и фармацевтическими организациями субъектов Российской Федерации принять к руководству и исполнению настоящий Приказ.

3. Контроль за исполнением настоящего Приказа возложить на заместителя Министра А.В. Катлинского.

Министр
Ю.Л. ШЕВЧЕНКО

**ЕСТЕСТВЕННОЙ УБЫЛИ ЛЕКАРСТВЕННЫХ СРЕДСТВ И ИЗДЕЛИЙ
МЕДИЦИНСКОГО НАЗНАЧЕНИЯ В АПТЕЧНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ
НЕЗАВИСИМО ОТ ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВОЙ ФОРМЫ
И ФОРМЫ СОБСТВЕННОСТИ**

N п/п	Показатель	Нормы естественной убыли, %
1	2	3
1.	ЛЕКАРСТВЕННЫЕ СРЕДСТВА:	
1.1.	Изготовление лекарственных средств по рецептам и требованиям учреждений здравоохранения, внутриаптечной заготовке и фасовке.	1,80
1.2.	Изготовление гомеопатических лекарственных средств.	0,80
1.3.	Отвешивание и отмеривание медикаментов в аптечную тару без дополнительных технологических операций (смешивание, растворение, разделение на дозы).	0,65
2.	НАРКОТИЧЕСКИЕ СРЕДСТВА, ПСИХОТРОПНЫЕ В-ВА И ИХ ПРЕКУРСОРЫ, ЛЕКАРСТВЕННЫЕ СР-ВА СПИСКОВ ПКН, ДРУГИЕ ЛЕКАРСТВЕННЫЕ СР-ВА, ПОДЛЕЖАЩИЕ ПРЕДМЕТНО-КОЛИЧЕСТВЕННОМУ УЧЕТУ:	
2.1.	Индивидуальное изготовление лекарственных ср-в по рецептам и требованиям учреждений здравоохранения, в том числе по гомеопатическим прописям.	0,95
2.2.	Отвешивание и отмеривание их в аптечную тару без дополнительных технологических операций (смешивание, растворение, разделение на дозы).	0,4
3.	ЭТИЛОВЫЙ СПИРТ:	
3.1.	Индивидуальное изготовление лекарственных средств, в том числе по гомеопатическим прописям.	1,9
3.2.	Отвешивание спирта в аптечную тару без дополнительных технологических операций (смешивание с другими медикаментами, разделение на дозы).	0,65

Приложение № 2
к Приказу
Министерства здравоохранения
Российской Федерации
от 20.07.2001 № 284

**ИНСТРУКЦИЯ
ПО ПРИМЕНЕНИЮ НОРМ ЕСТЕСТВЕННОЙ УБЫЛИ
ЛЕКАРСТВЕННЫХ СРЕДСТВ И ИЗДЕЛИЙ МЕДИЦИНСКОГО
НАЗНАЧЕНИЯ В АПТЕЧНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ НЕЗАВИСИМО
ОТ ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВОЙ ФОРМЫ
И ФОРМЫ СОБСТВЕННОСТИ**

1. Настоящие нормы естественной убыли установлены для возмещения стоимости потерь в пределах норм естественной убыли при изготовлении лекарственных средств по рецептам врачей и требованиям учреждений здравоохранения, внутриаптечной заготовке и фасовке в аптечных организациях независимо от организационно-правовой формы и формы собственности. Нормы естественной убыли применяются только в случаях выявления недостачи товарно-материальных ценностей при проведении инвентаризации.

Списание естественной убыли лекарственных средств и изделий медицинского назначения при отсутствии потерь не допускается.

Нормы естественной убыли лекарственных средств, подлежащих предметно-количественному учету, должны применяться только по тому наименованию, по которому установлена недостача.

2. Нормы естественной убыли включают потери лекарственных средств, используемых при аптечном изготовлении лекарств. Они устанавливаются к стоимости индивидуально изготовленных лекарств по рецептам врачей и по требованиям учреждений здравоохранения, внутриаптечной заготовки и фасовки.

3. Нормы естественной убыли наркотических средств, психотропных веществ и их прекурсоров, внесенных в списки II, III, IV Перечня наркотических средств, психотропных веществ и их прекурсоров, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 30.06.98 № 681; сильнодействующих и ядовитых веществ списков Постоянного комитета по контролю наркотиков, этилового спирта и других лекарственных средств, подлежащих предметно-количественному учету, устанавливаются к их израсходованным количествам, и списание потерь производится за межинвентаризационный период.

4. Исчисление суммы потерь от естественной убыли в пределах установленных норм производится на основе данных первичных учетных документов по отпуску (реализации) лекарственных средств, индивидуально изготовленных по рецептам и требованиям учреждений здравоохранения, внутриаптечной заготовки и фасовки, а также при отпуске в массе (ангро), с нарушением оригинальной упаковки.

5. К готовым лекарственным средствам промышленного производства и весовым медикаментам (в т.ч. этиловому спирту), реализованным в оригинальной (заводской, фабричной, складской) упаковке, настоящие нормы естественной убыли не применяются.

6. Нормы естественной убыли применяются лишь к лекарственным средствам и изделиям медицинского назначения, реализованным за межинвентаризационный период. Размер естественной убыли определяется по форме «Расчет естественной убыли лекарственных средств и изделий медицинского назначения» (приложение к настоящей Инструкции).

7. Бой, брак, порча, потери за счет истечения срока годности лекарственных средств не списываются по нормам естественной убыли.

8. Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием лекарственных средств и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

а) излишек лекарственного средства приходится, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации, а у бюджетной организации — на увеличение финансирования (фондов);

б) недостача лекарственных средств в пределах норм естественной убыли относится на издержки производства или обращения, сверх норм — на счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи лекарственных средств списываются на финансовые результаты организации, а у бюджетной организации — на уменьшение финансирования (фондов).

«УТВЕРЖДАЮ»

Руководитель юридического лица

подпись фамилия, и.о.

« » _____ 200_ г.

Наименование организации _____

Отдел

РАСЧЕТ ЕСТЕСТВЕННОЙ УБЫЛИ ЛЕКАРСТВЕННЫХ СРЕДСТВ
И ИЗДЕЛИЙ МЕДИЦИНСКОГО НАЗНАЧЕНИЯ

за период с _____ 200_ г. по _____ 200_ г.

Материально ответственное лицо _____

должность, фамилия, и., о.

(сумма)

№ п/п	Наименование	Единица измерения	Оборот за меж-линей-тариза-ционный период	Норма естест-венной убыли, %	Начислено по нормам естествен-ной убыли	Списано по нормам ес-тественной убыли	Недоста-ча сверх норм ес-тествен-ной убы-ли
-------	--------------	-------------------	---	------------------------------	---	---------------------------------------	---

по нормам убыли _____

сверх норм убыли _____

Расчет составил бухгалтер _____

подпись фамилия, и., о.

Материально ответственное лицо _____

подпись фамилия, и., о.

« » 200_ г.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Лысенко, Д. В. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник / Д. В. Лысенко. — М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. — 477 с.
2. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий): Учебник / Н. П. Кондраков. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. — 584 с.
3. Бухгалтерский учет и аудит: Учебное пособие / Ю. И. Сигидов, М. Ф. Сафонова, Г. Н. Ясменко и др. — М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. — 407 с.
4. Нечаев, А. С. Бухгалтерский учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности: учебник / А. С. Нечаев, А. В. Прокопьева. — 3-е изд. — М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. — 368 с.
5. Погорелова, М. Я. Бухгалтерский (финансовый) учет: Теория и практика: Учебное пособие / М. Я. Погорелова. — М.: ИЦ РИОР, НИЦ ИНФРА-М, 2015. — 331 с.
6. Ивашкевич, В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник / В. Б. Ивашкевич. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2015. — 448 с.
7. Бабаев, Ю. А. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: Учебное пособие / Ю. А. Бабаев, А. М. Петров. — М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2015. — 352 с.
8. Акатьева, М. Д. Бухгалтерский учет и анализ: Учебник / М. Д. Акатьева, В. А. Бирюков. — М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. — 252 с.
9. Самохвалова, Ю. Н. Бухгалтерский учет: Практикум: Учебное пособие / Ю. Н. Самохвалова. — 6-е изд., испр. и доп. — М.: Форум: НИЦ ИНФРА-М, 2015. — 232 с.
10. Пономарева, Л. В. Лабораторный практикум по бухгалтерскому учету и финансовому анализу (сквозная задача): Учебное пособие / Л. В. Пономарева, Н. Д. Стельмашенко. — М.: Вузовский учебник, НИЦ ИНФРА-М, 2016. — 287 с.
11. Бескоровайная, С. А. Стандартизация бухгалтерского учета и финансовой отчетности: Учебное пособие / С. А. Бескоровайная. — М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. — 277 с.

12. Чувикова, В. В. Бухгалтерский учет и анализ: Учебник для бакалавров [Электронный ресурс] / В. В. Чувикова, Т. Б. Иззука. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К^о», 2015. — 248 с.

13. Багирова, В. Л. Управление и экономика фармации: учебное пособие [Электронный ресурс] / В. Л. Багирова. — М.: Медицина, 2008.

14. Управление и экономика фармации: В 4 т. Учебник для студентов высших учебных заведений / под ред. Е. Е. Лоскутовой. — М.: издательский центр «Академия», 2004. — 448 с.

Учебное пособие

Алексей Львович Петров
Галина Николаевна Андрианова

ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА В АПТЕЧНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

ISBN 978-5-89895-866-4

*Редактор Е. Бортникова
Корректор Л. Моисеева
Дизайн, верстка И. Дзигунова*

Издательство УГМУ:
620028, г. Екатеринбург,
ул. Репина, 3, каб. 310
Тел.: (343) 214-85-65
E-mail: pressa@usma.ru

Подписано в печать 18.12.2018. Формат 60×84/16
Бумага офсетная. Печать цифровая. Усл. печ. л. 14,3
Тираж 50 экз. Заказ № 185

Отпечатано в типографии «Юника»
620014, г. Екатеринбург, ул. Московская, 29
Тел.: +7 (343) 371-16-12